

EDUARDO SOARES WESTPHALEN

PROPOSTA DE IMPLANTAÇÃO DE UM SISTEMA DE CUSTEIO
ABC NO SESC PARANÁ

Monografia apresentada ao Departamento de Contabilidade do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, como requisito para obtenção do título de Especialista no Curso de Pós-Graduação em Gestão de Negócios 2003

Orientador: Prof. Vicente Pacheco, Msc.

CURITIBA
2004

RESUMO

WESTPHALEN, Eduardo Soares. PROPOSTA DE IMPLANTAÇÃO DE SISTEMA DE CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES – ABC COSTING. Essa monografia tem como objetivo a elaboração de uma proposta para implementação de um Sistema de Custeio ABC no SESC Paraná mediante uma proposta de implementação no SESC da Esquina, que servirá de unidade piloto. Atualmente, SESC Paraná utiliza apenas a contabilidade tradicional para realizar a contabilização de suas despesas e receitas, não existindo nenhum sistema de custeio que possa ser utilizado como ferramenta de gestão para auxiliar na formação de margem, ponto de equilíbrio e formação de preço dos produtos e serviços ofertados. O Sistema de Custeio ABC é utilizado para facilitar a análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recursos de uma empresa levando em consideração a relação de causa e efeito e a eficiência e a eficácia com que os recursos são consumidos nas atividades mais relevantes da empresa. A proposta para a implantação do Sistema de Custeio ABC no SESC Paraná se realizará através das seguintes etapas: a) levantamento das atividades; b) separação das atividades por departamentos funcionais; c) identificação dos custos; d) determinação dos direcionadores de custo; e) cálculo dos custos; f) análise dos dados levantados; g) elaboração de relatórios gerenciais. A aplicação prática da proposta terá a finalidade de fornecer subsídio para os gestores das Unidades Operacionais para a elaboração de estratégias e tomada de decisões mediante as informações obtidas através do Sistema de Custeio ABC.

PALAVRAS CHAVE: Custeio ABC, Preço, Atividade, Estratégia e Decisão.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Lista de códigos das verbas de despesas e receitas	39
Tabela 2 – Lista de códigos das Unidades Operacionais	40
Tabela 3 – Lista de código das atividades	41
Tabela 4 – Resultado da Unidade SESC Esquina em 2003	48
Tabela 5 – Despesas por Centro de Custo	49
Tabela 6 – Área utilizada em cada Atividade	50
Tabela 7 – Número de atendimentos em cada Atividade ABC	51
Tabela 8 – Número de requisições de material de divulgação	51
Tabela 9 – Funcionários por Atividade ABC	52
Tabela 10 – Receita por Atividade ABC	52
Tabela 11 – Atividades ABC e seus Direcionadores de Custo	53
Tabela 12 – Resultados de Sistema ABC	54
Tabela 13 – Custo X Atendimento no Sistema Atual	54
Tabela 14 – Custo X Atendimento no Sistema ABC	55

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Falhas dos critérios tradicionais de apropriação de custos indiretos	11
Quadro 2 – ABC <i>versus</i> VBC	16
Quadro 3 – Atividades do SESC Esquina	44
Quadro 4 – Atividades ABC no SESC Esquina	45
Quadro 5 – Centro de Custos no SESC Esquina	46

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – A Atividade como processamento de uma transação	19
Figura 2 – Organograma da Administração Regional	28
Figura 3 – Unidade Sesc Esquina	29

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	6
2. REVISÃO DA LITERATURA.....	7
2.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS.....	7
2.2 CUSTOS.....	8
2.2.1 TERMINOLOGIAS.....	8
2.2.2 TIPOS DE CUSTOS.....	9
2.2.2.1 CUSTOS DIRETOS E INDIRETOS.....	9
2.2.2.2 CUSTOS FIXOS E VARIÁVEIS.....	10
2.3 SISTEMAS DE CUSTOS.....	10
2.3.1 SISTEMAS TRADICIONAIS DE CUSTOS.....	11
2.3.2 SISTEMA DE CUSTEIO POR ABSORÇÃO.....	12
2.3.3 SISTEMA DE CUSTEIO DIRETO.....	13
2.3.4 SISTEMA DE CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES – ABC.....	14
2.3.4.1 ABC <i>VERSUS</i> VBC.....	16
2.3.4.2 PRESSUPOSTOS DO ABC.....	17
2.3.4.3 DESENVOLVIMENTO DO SISTEMA ABC.....	17
2.3.4.4 ATIVIDADES NO SISTEMA ABC.....	18
2.3.4.5 DIRECIONADORES DE CUSTOS.....	20
2.3.4.6 SISTEMA ABC EM EMPRESAS DE SERVIÇOS.....	21
2.3.4.7 ETAPAS PARA O DESENHO DO ABC.....	23
3 PROPOSTA DE IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA ABC NO SESC PR.....	24
3.1 A INSTITUIÇÃO.....	24
3.1.1 ESTRUTURA.....	25
3.1.2 ADMINISTRAÇÃO REGIONAL DO PARANÁ.....	26
3.1.2.1 O DEPARTAMENTO REGIONAL.....	27
3.1.2.2 O SESC DA ESQUINA.....	28
3.1.2.3 A DIVISÃO CONTÁBIL FINANCEIRA.....	30
3.2 SISTEMAS DE INFORMAÇÃO.....	30
3.3 ESTRUTURA ORÇAMENTÁRIA CONTÁBIL.....	31
3.3.1 VERBAS ORÇAMENTÁRIAS.....	31
3.3.2 CLASSIFICAÇÃO FUNCIONAL PROGRAMÁTICA.....	34

3.4 SISTEMA DE CUSTEIO.....	37
3.4.1 SISTEMA DE CODIFICAÇÃO DE RECEITAS E DESPESAS.....	38
4. O SISTEMA DE CUSTEIO ABC NO SESC.....	42
4.1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS PARA A PROPOSTA DO PROJETO.....	42
4.1.1 O PROCESSO DE IMPLANTAÇÃO.....	42
4.1.2. NOMENCLATURAS UTILIZADAS.....	43
4.2. METODOLOGIA DE IMPLANTAÇÃO.....	43
4.2.1. IDENTIFICAÇÃO DAS ATIVIDADES ABC.....	44
4.2.2. DETERMINAÇÃO DOS CENTROS DE CUSTOS.....	45
4.2.3. DETERMINAÇÃO DOS DIRECIONADORES DE CUSTOS.....	46
4.2.4. APLICAÇÃO PRÁTICA DO SISTEMA.....	47
4.2.4.1 ESTRUTURA ATUAL DE CUSTOS.....	48
4.2.4.2. REESTRUTURAÇÃO DOS CUSTOS.....	49
4.2.4.3. ESTRUTURA DOS DIRECIONADORES.....	50
4.2.4.3.1. ATIVIDADES ABC E SEUS DIRECIONADORES DE CUSTOS.....	52
4.3. RESULTADOS OBTIDOS.....	53
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	56
6. BIBLIOGRAFIA.....	58
ANEXO I – PROGRAMAS E ATIVIDADES.....	59
ANEXO II – PLANILHAS DE EXECUÇÃO DO SISTEMA ABC	67

1. INTRODUÇÃO

A administração atual traz uma série de novos conceitos, que surgem através da necessidade de adaptação em uma nova realidade da economia mundial. A competitividade hoje é global e os padrões podem ser estabelecidos por empresas situadas em qualquer parte do globo e como consequência, qualquer empresa deve estar muito bem preparada para sobreviver no mercado do século XXI.

Um dos fatores fundamentais para se ganhar espaço em um mercado altamente concorrido é ter conhecimento, não apenas sobre o mercado, mas principalmente sobre o próprio negócio. Até alguns anos a tecnologia de informação tinha a função apenas de fornecer dados e não informações, mas agora é fator determinante para as tomadas de decisão a nível gerencial.

Segundo DRUCKER (1999), o mais tradicional sistema de informação utilizado pelas organizações é a contabilidade e muitas empresas já passaram da contabilidade tradicional para o custeio baseado em atividades, o qual representa ao mesmo tempo, um conceito diferente do processo de negócios e maneiras diferentes de medir. A contabilidade de custos tradicional mede o que custa fazer algo, já o custeio por atividade, mede também o custo de não fazer, portanto o custeio baseado em atividades, não produz apenas um controle de custos muito melhor, mas sim o controle dos resultados.

A literatura em geral sobre o Sistema de Custeio ABC expõe o assunto como um método complexo de difícil implantação devido ao fato das empresas possuírem estruturas e processos muito diferenciados umas das outras, dificultando uma padronização do sistema, que tem como alicerces uma excelente teoria, mas com alta complexidade em sua utilização prática.

Contudo, este trabalho busca adaptar o Sistema de Custeio ABC em uma empresa de serviços, de uma forma prática e objetiva, moldando o Sistema de acordo com as necessidades da empresa, fazendo com que este seja um sistema prático, de fácil adaptação e de grande importância como ferramenta gerencial.

2. REVISÃO DA LITERATURA

Neste tópico serão abordados conhecimentos teóricos sobre Sistemas de Custeio e Gestão Estratégica de Custos, aonde serão expostos os pontos de vista dos autores mais conceituados na área.

2.1 CONTABILIDADE DE CUSTOS

Até algumas décadas atrás a Contabilidade Financeira (ou Gerencial) era suficiente para as empresas, pois a contabilidade era utilizada apenas na apuração do resultado de cada período ou exercício mas com o crescimento das empresas, da concorrência e o surgimento de novos paradigmas da administração moderna, surgiu-se a necessidade do desenvolvimento de ferramentas de gestão que auxiliassem os gerentes na elaboração de planejamentos e nas tomadas de decisões e com isso, a Contabilidade de Custos que não tinha grande expressão no mundo administrativo, passou a receber maior atenção, pois esta poderia ser utilizada como ferramenta gerencial. Segundo MARTINS (2000) a Contabilidade de Custos passou a ser encarada como uma eficiente forma de auxílio no desempenho da missão gerencial. Conseqüentemente a utilização da Contabilidade de Custos, que antes era mera auxiliar na avaliação de estoques e lucros globais, como instrumento de gestão ocasionou uma evolução dos sistemas de custeio com o objetivo de melhorar o gerenciamento dos custos e a Contabilidade de Custos, antes utilizada somente nas indústrias, passou a ser utilizada em outras áreas, devido a essa mudança de enfoque. Segundo MARTINS (2000), mesmo nas empresas prestadoras de serviços que eventualmente uso de Custos para a avaliação dos “Estoques de Serviços em Andamento”, ou seja para a reavaliação dos custos incorridos em projetos ainda não acabados, seu campo alargou-se de maneira formidável.

O uso de certas metodologias como o ABC, vem ajudando a propagar o uso de Custos nessas empresas não industriais.

2.2 CUSTOS

Custos são todos os gastos utilizados na fabricação de um produto ou execução de um serviço.

Segundo FIGUEREDO E CAGGIANI (1997), Custos são essencialmente medidas monetárias dos sacrifícios com os quais uma organização tem que arcar a fim de atingir seus objetivos. Conseqüentemente, são parte muito importante do processo decisório, e não é surpresa que os contadores estejam muito envolvidos com a coleta e análise das informações de custos.

Neste tópico serão expostos todos os itens e componentes relacionados a Custos.

2.2.1 TERMINOLOGIAS

Antes de iniciar o estudo sobre Custos, é necessário o esclarecimento sobre alguns conceitos utilizados na Contabilidade de Custos. Apesar da extensa literatura técnica em Contabilidade, ainda existem algumas divergências quanto ao significado de alguns termos, por isso serão utilizadas as terminologias mais aceitas no meio.

Segundo MARTINS (1988):

“Gasto – Sacrifício financeiro com que a entidade arca para a obtenção de um produto ou serviço qualquer, sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro)”

“Investimento – Gasto ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a futuros períodos.”

“Custo – Gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços.”

PEREZ JR ET AL ainda cita:

“Custos – gastos relativos aos bens e serviços (recursos) consumidos na produção de outros bens ou serviços. Observe que não existem despesas de produção, pois todos os gastos incorridos no processo de produção são classificados como custos”.

“Despesas – gastos relativos aos bens e serviços consumidos no processo de geração de receitas e manutenção dos negócios das empresas. Todas as despesas estão direta ou indiretamente associadas à realização de receitas. As empresas têm despesas para gerar receitas”.

MARTINS (2000) completa:

“Desembolso – Pagamento resultante de aquisição de bens ou serviços”.

“Perda – Bem ou serviço consumidos de forma anormal ou involuntária”.

Dessa forma, a terminologia “Custo” será utilizada somente quando o gasto se referir à produção, de outra forma utilizaremos a terminologia “Despesa” para os gastos com administração, vendas e financeiras.

2.2.2 TIPOS DE CUSTOS

2.2.2.1 CUSTOS DIRETOS E INDIRETOS

Os custos diretos são todos aqueles que envolvem, ao longo de todo o processo de produção, consumos de materiais, mão-de-obra ou serviços diretamente vinculado com o produto, sejam estes recursos consumidos pela sua incorporação ao produto, sejam eles necessários apenas para suportar a produção. Na maioria das vezes, os custos diretos são facilmente identificados e sua alocação ao produto não apresenta dificuldades.

Segundo MARTINS (2000), os custos diretos podem ser diretamente apropriados aos produtos, bastando haver uma medida de consumo (quilogramas de materiais consumidos, embalagens utilizadas, horas de mão-de-obra utilizadas e até quantidade de força consumida).

Os custos indiretos são aqueles referentes a todos os recursos consumidos pela empresa que não estão diretamente relacionados com o produto, porém são realizados para possibilitar a sua produção.

Segundo MARTINS (2000), os custos indiretos não oferecem condição de uma medida objetiva e qualquer tentativa de alocação tem de ser feita de maneira estimada e muitas vezes arbitrária (como o aluguel, a supervisão, as chefias, etc.)

A mão-de-obra pode ser um custo direto ou indireto, dependendo de sua caracterização. É possível associar parte da mão de obra diretamente com cada produto, quando for possível fazer

uma medição de quanto foi utilizado em cada produto. Quando houver muita dificuldade de associação da mão-de-obra ao produto (normalmente salário de chefias e supervisões), esta pode ser tratada como custos indiretos.

Para fins de praticidade no cálculo dos custos diretos e indiretos, existem alguns custos diretos (classificados assim por sua natureza) que serão tratados como indiretos, devido a sua irrelevância no custo total ou até sua dificuldade de mensuração.

2.2.2.2 CUSTOS FIXOS E VARIÁVEIS

Os custos fixos são todos aqueles que permanecem inalterados independentemente das variações na quantidade produzida.

Segundo Borges et al (1989), a característica básica dos custos fixos é de depender do volume de produção, dentro de certos limites, nos períodos em que ocorrem, ou seja, são funções do tempo e consequência de instalações e legalizações para o exercício profissional.

Os custos variáveis são todos aqueles que se alteram na proporção direta com a quantidade produzida.

MARTINS (2000) Exemplifica: O valor global de consumo dos materiais diretos por mês depende diretamente do volume de produção. Quanto maior a quantidade fabricada, maior seu consumo. Dentro, portanto, de uma unidade de tempo (mês, nesse exemplo), o valor do custo com tais materiais varia de acordo com o volume de produção; logo, materiais diretos são custos variáveis.

2.3 SISTEMAS DE CUSTOS

Nesta seção serão apresentados alguns sistemas de custos, passando por um breve histórico dos sistemas tradicionais de custos, até os sistemas mais utilizados atualmente, como o Custeio Direto e o Custeio por Absorção e por fim, o Custeio Baseado em Atividades, o qual receberá maior ênfase, por ser o foco do trabalho em questão.

2.3.1 SISTEMAS TRADICIONAIS DE CUSTOS.

Os sistemas tradicionais de custos vêm recebendo diversas críticas ao longo das últimas décadas, por apresentarem informações insuficientes e defasadas para a tomada de decisão na gestão dos negócios. A principal crítica aos métodos convencionais reside nos critérios aleatórios para rateio dos custos indiretos aos produtos e aos centros de responsabilidade. São critérios inexatos, que podem resultar em significativas distorções na apuração dos efetivos custos dos produtos.

Segundo BRINSON (1996), Os sistemas convencionais de contabilidade de custos foram desenhados para épocas anteriores, quando a mão-de-obra direta e os materiais eram os fatores de produção predominantes, a tecnologia era estável, as despesas indiretas apoiavam o processo produtivo e existia um número limitado de produtos.

O quadro 1 apresenta de forma resumida as falhas dos critérios tradicionais de apropriação dos custos indiretos.

PRINCIPAIS FALHAS	PRINCIPAIS CONSEQÜÊNCIAS
Não permitem a visualização de todos os recursos necessários à atividade.	Não permitem a constatação de atividades que não agregam valor.
Utilizam apenas valores de custos baseados em volumes.	Transmitem falsas informações de custos para os administradores.
A apropriação dos custos fixos/indiretos torna-se totalmente aleatória quando ocorre: atividades que atendem múltiplos produtos; diversidade de produtos; diversidade de volume.	Dificultam a apuração das margens de contribuição de cada produto ou de linhas de produtos.

Quadro 1: Falhas dos critérios tradicionais de apropriação dos custos indiretos – Fonte: PEREZ JÚNIOR, et al. (1999)

Tendo em vista as evoluções na estrutura dos custos para acompanhar as evoluções tecnológicas, nota-se o significativo crescimento da participação dos custos indiretos no processo produtivo. Tais custos indiretos não podiam mais ser apropriados com base nos antigos critérios, sob pena de provocam graves distorções na apuração dos verdadeiros custos de produção.

Segundo BRINSON (1996), os sistemas tradicionais de custos, na maioria das vezes, encorajam decisões que conflitam com a excelência empresarial. Por exemplo, uma taxa de liquidação de despesas indiretas de fabricação relacionada à mão-de-obra direta causa um enfoque excessivo no componente custo da mão-de-obra direta. Isto acontece porque o sistema de custeio proclama que a mão-de-obra direta é muito cara.

Surgiram, em consequência, diversas técnicas inovadoras para análise e controle dos custos, frisando principalmente a apropriação dos custos indiretos. Com o intuito de superar essas dificuldades, desenvolveram-se novas abordagens para apuração, custeio e contabilização dos custos.

2.3.2 SISTEMA DE CUSTEIO POR ABSORÇÃO

Segundo MARTINS (2000), Custeio por absorção é o método derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, nascido da situação histórica mencionada. Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção, todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos feitos.

Conforme a definição acima, verifica-se que ao custear os produtos fabricados pela empresa, são apropriados a esses produtos, além de seus gastos variáveis, todos os gastos fixos. Quando ocorre a apropriação de gastos fixos aos produtos, também ocorre a utilização de rateios para que possa ser identificada qual a parte desses custos fixos será apropriada a cada produto fabricado. Aí reside a maior falha desse método de custeio, pois, quando são utilizados critérios de rateio, esses por mais minuciosos que sejam, apresentarão arbitrariedade e distorções, que para fins gerenciais poderão levar a conclusões enganosas.

Para fins gerenciais esse sistema não é recomendado, pois têm assuntos que são de vital importância para a empresa, como, por exemplo, a determinação do preço de venda, a análise de proposta de um cliente frente a um concorrente e a decisão de corte de um produto deficitário, e utilizando esse método de apropriação dos custos pode-se não tomar a melhor decisão para a empresa.

2.3.3 SISTEMA DE CUSTEIO DIRETO

O método do Custeio Direto (ou Variável, como também é conhecido), surgiu mediante a necessidade de criação de um método que pudesse ser utilizado como ferramenta gerencial.

Como vimos anteriormente, o método de Custeio por Absorção apropria todos os custos de produção, quer fixos, quer variáveis, quer diretos ou indiretos e por esse motivo, não tem grande utilidade para fins gerenciais.

Segundo MARTINS (2000), no método do Custeio Direto, só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o resultado, sendo que para os estoques só vão, como consequência, os custos variáveis.

Do ponto de vista decisório, verificamos que o Custeio Variável tem condições de propiciar muito mais rapidamente informações vitais à empresa; também o resultado medido dentro do seu critério parece ser mais informativo à administração, por abandonar os custos fixos e trata-los contabilmente, como se fossem despesas, já que são quase sempre repetitivos e independentes dos diversos produtos e unidades.

Mas os princípios contábeis hoje aceitos não admitem o uso de Demonstrações de Resultados e de Balanços avaliados à base do Custeio Variável; por isso, esse critério de avaliar estoque e resultado não é reconhecido pelos Contadores, pelos Auditores Independentes e tampouco pelo Fisco.

O Custeio Direto de fato fere os Princípios Contábeis, principalmente o Regime de Competência e a Confrontação. Segundo estes, devemos apropriar as receitas e delas deduzir todos os sacrifícios envolvidos para a sua obtenção. Ora, se fabricamos hoje, incorremos hoje em custos que são sacrifícios para a obtenção das receitas derivadas das vendas dos produtos feitos, e essas vendas poderão em parte vir amanhã. Não seria, dentro desse raciocínio, muito correto jogar todos os custos fixos contra as vendas de hoje, se parte dos produtos só seria vendida

amanhã; deve então também ficar para amanhã uma parcela dos custos, quer variáveis, quer fixos, relativos a tais produtos.

FIGUEREDO & CAGGIANO (1997) ainda afirma que o lucro pode ser afetado pela maneira como os custos são confrontados com as receitas; assim, a seleção de um procedimento contábil em vez de outro pode, de acordo com as circunstâncias, afetar o planejamento do lucro.

Os defensores do custeio variável baseiam-se na superioridade desse método para propósito de planejamento e controle. A razão dessa preferência se justifica porque este método clarifica a relação existente entre custo, volume e lucro ao identificar a margem de contribuição, isto é, o excesso de vendas sobre os custos variáveis de produção, ligando o lucro ao nível de vendas, que é o evento mais crítico para o desempenho financeiro da firma.

MARTINS (2000) ainda complementa: Justifica-se dessa forma a ainda não aceitação do Custeio Variável para efeitos de Balanços e Resultados. Entretanto, essa situação poderá a vir mudar no futuro.

É possível a utilização desse método, desde que ao final do exercício, seja feito um lançamento de ajuste para que se amolde nos critérios exigidos.

2.3.4 SISTEMA DE CUSTEIO BASEADO EM ATIVIDADES – ABC

O Sistema de Custos Baseado em Atividades tem sido apontado como uma das soluções para os problemas gerados pela utilização do Sistema Tradicional de Custos em um novo ambiente de fabricação. O Sistema Tradicional de Custos tornou-se obsoleto por se dedicar prioritariamente à apenas uma de suas funções, a de gerar relatórios financeiros principalmente para fins fiscais. Além disso o Sistema Tradicional não acompanhou a evolução na área de produção, distribuindo os custos indiretos por bases de apropriação como "horas de mão-de-obra direta" quando, devido à automatização, a proporção de mão-de-obra direta caiu a níveis relativamente baixos.

A necessidade de um sistema que também atendesse as funções de controle e de medição adequada de custos, que participasse como uma ferramenta para a estratégia empresarial e do processo de melhoria contínua de uma empresa fez com que surgisse, entre outros, o Sistema de Custos Baseado em Atividades.

Segundo NAKAGAWA (1994), o método de Custeio por Atividades, ABC, é um elemento-chave na gestão por atividades e tem chamado atenção de profissionais nos Estados Unidos e na Europa e, de forma mais intensa, agora no Brasil, por sua capacidade de medir o consumo de atividades por produtos em nível de unidades, lotes grandes ou pequenos, projeto do produto e utilização dos recursos gerais da fábrica. O conceito de atividades consumindo recursos e de produtos consumindo atividades é fundamental para uma visualização de como o sistema de operações se desenvolve e o que e como adiciona valor no sistema produtivo, o que acaba por tornar as operações mais eficientes e a empresa mais competitiva a longo prazo.

Segundo BRINSON (1996), a Contabilidade por Atividades é uma ferramenta poderosa para administrar a operação complexa de um negócio através da avaliação detalhada de suas atividades. A Contabilidade por Atividades atribui dados de custos e desempenho às atividades. O custo e desempenho das atividades fornecem à administração as informações necessárias para determinar um custo de produto correto, melhorar o processo do negócio, eliminar desperdícios (atividades que não agregam valor), identificar os geradores de custo, planejar as operações e estabelecer as estratégias do negócio.

Os Sistemas Baseados em Atividades permitem um profundo conhecimento do próprio negócio ao dissecarem os processos, para identificar os envolvimento entre as diversas estruturas da organização e a composição das atividades realizadas, e conseqüente consumo de recursos para produzirem seus produtos ou serviços, ou atenderem seus clientes. Isso leva naturalmente a dispor de mais informações para tomar decisões tanto no plano operacional, quanto no estratégico. Dessa forma, as tarefas redundantes podem ser eliminadas, os processos podem ser otimizados, os clientes podem ser priorizados ou novas formas de relacionamento podem ser estabelecidas, linhas de produção podem ser descontinuadas, políticas e diretrizes para o futuro - novas estratégias - podem ser estabelecidas e o negócio pode ser redefinido.

2.3.4.1 ABC *VERSUS* VBC

Segundo NAKAGAWA, (1994), O ABC, que neste cenário vem se tornando cada vez mais popular, não é, entretanto mais um sistema de acumulação de custos para fins contábeis, em substituição aos já existentes. Os métodos tradicionais de custeio (VBC – *Volume Based Costing*), tanto por absorção como o direto, têm suas áreas próprias e específicas de eficácia e são absolutamente insubstituíveis.

Muito já se tem escrito e divulgado sobre recentemente sobre o ABC, mas, mesmo assim, persistem inúmeras dúvidas e até mesmo questionamentos sobre sua eficácia, provocados por uma série de inconsistências trazidas à luz pela grande quantidade de material publicado, com raras exceções, sem grandes preocupações conceituais.

Entretanto, tanto as pesquisas em nível conceitual, como as aplicações na prática mostram que o ABC introduz, em relação ao VBC, algumas mudanças fundamentais (Quadro 2).

	ABC	VBC
Escopo	Eficácia dos custos	Custos para controle
Objetivos	Competitividade das empresas	Elaboração de relatórios financeiros
Gestão	Visão ex-ante	Visão ex-post
Análise	Visão tridimensional	Visão bidimensional
Mensuração	Acurácia	Exatidão

Quadro 2. ABC *Versus* VBC

Fonte: NAKAGAWA (1994)

Segundo MARTINS (2000), os sistemas tradicionais geralmente refletem os custos segundo a estrutura organizacional da empresa, na maioria dos casos a estrutura funcional. O ABC, nesta visão horizontal, procura custear processos; e os processos são, via de regra, interdepartamentais, indo além da organização funcional. O ABC, assim pode ser visto como uma ferramenta de análise dos fluxos de custos, e quanto mais processos interdepartamentais

houver na empresa, tanto maiores serão os benefícios do ABC. Uma observação importante: quando se tem por objetivo calcular os custos dos processos, é preciso decidir sobre a inclusão ou não, nos custos das atividades que compõe os processos, de determinados itens de custos diretamente alocáveis à produtos ou linhas, como por exemplo, materiais diretos, sucatas, refugos, comissões, etc.

2.3.4.2 PRESSUPOSTOS DO ABC

Segundo NAKAGAWA (1994), no método de custeio baseado em atividades ou ABC, assume-se como pressuposto que os recursos de uma empresa são consumidos por suas atividades e não pelos produtos que ela fabrica. Os produtos surgem como consequência das atividades consideradas estritamente necessárias para fabricá-los e/ou comercializa-los, e como forma de se atender a necessidades, expectativas e anseios dos clientes.

Embora suficientemente simples, este pressuposto tem contribuído para sensível melhoria de tradicional metodologia de análise de custos. Seu objetivo é o de rastrear as atividades mais relevantes, identificando-se as mais diversas rotas de consumo dos recursos da empresa. Através desta análise de atividades, busca-se planejar e realizar o uso eficiente e eficaz dos recursos da empresa. De modo a otimizar o lucro dos investidores e a criação de valor para os clientes, por meio de produtos e serviços que ela desenha, produz e distribui no mercado.

O modelo ABC, que alguns chamam de primeira geração, incorpora ao segundo modelo VBC a análise de atividades, não só o nível de cada departamento considerado individualmente, como também no nível de cada departamento considerado individualmente, como também no nível das relações interdepartamentais dessas atividades.

2.3.4.3. DESENVOLVIMENTO DO SISTEMA ABC

O sistema ABC, no entendimento de Kaplan e Cooper (1998), é desenvolvido com base em quatro etapas:

- a) Identificação das atividades mais relevantes em cada departamento da empresa. Nesta etapa a organização identifica as atividades que estão sendo executadas mediante o uso de recursos indiretos e de apoio. É criado, então, um dicionário de atividades, onde as mesmas são descritas por verbos e pelos objetos associados (exemplo: comprar materiais). O referido dicionário relaciona e define cada atividade executada na realização da produção.
- b) Atribuição de custos e direcionadores às atividades. Implica no desenho de um mapa que pode incluir de despesas relativas a recursos às atividades, por meio do emprego de geradores de custo de recursos que associam os gastos e as despesas, com as atividades, de acordo com informações geradas pelo sistema financeiro ou contábil da organização. Nesta etapa, as despesas geradas pelo sistema são utilizadas pelos geradores de custos para calcular o quanto está sendo gasto em atividades de compra de materiais e lançamento de novos produtos, ou seja, o custo de execução dessas atividades, por exemplo.
- c) Identificação dos objetos de custos. A organização necessita das atividades para conceber, construir e entregar produtos e serviços aos seus clientes. Assim, é preciso identificar todos estes produtos, serviços e clientes, a fim de tornar as atividades e processos mais eficientes e calcular a adequada remuneração da organização.
- d) Alocação dos custos das atividades aos objetos de custo. A ligação entre atividades e objetos de custo como produtos, serviços e clientes, é feita por meio de geradores de custo da atividade, que são medidas quantitativas do resultado de uma atividade.

2.3.4.4. ATIVIDADES NO SISTEMA ABC

A abordagem do custeio ABC é de fragmentar a organização em atividades pois a atividade descreve o que a empresa faz e, portanto, mostra como o tempo é gasto e quais são os resultados (*outputs*) dos processos. BRIMSON (1996) diz que “ uma atividade descreve o que uma empresa faz – a forma como o tempo é gasto e os produtos do processo. A principal função

de uma atividade é converter recursos (materiais, mão-de-obra e tecnologia) em produtos/serviços”.

De acordo com o conceito de Brimson, a atividade está diretamente relacionada aos seus insumos (*inputs*) e produtos/serviços (*outputs*). Assim, a atividade pode ser comparada a um processo ou a um sistema aberto no qual as entradas são os recursos, o processamento é a própria atividade e as saídas, os produtos/serviços obtidos.

Para NAKAGAWA (1994), a atividade pode ser definida como um processo que combina, de forma adequada, pessoas, tecnologias, materiais, métodos e seu ambiente, tendo como objetivo a produção de produtos. Em sentido mais amplo, entretanto, a atividade não se refere apenas a processos de manufatura, mas também à produção de projetos, serviços, etc. bem como às inúmeras ações de suporte a esses processos.

Segundo este autor, a atividade pode ser vista em sua forma mais simples como o processamento de uma transação, como mostra a figura 1.

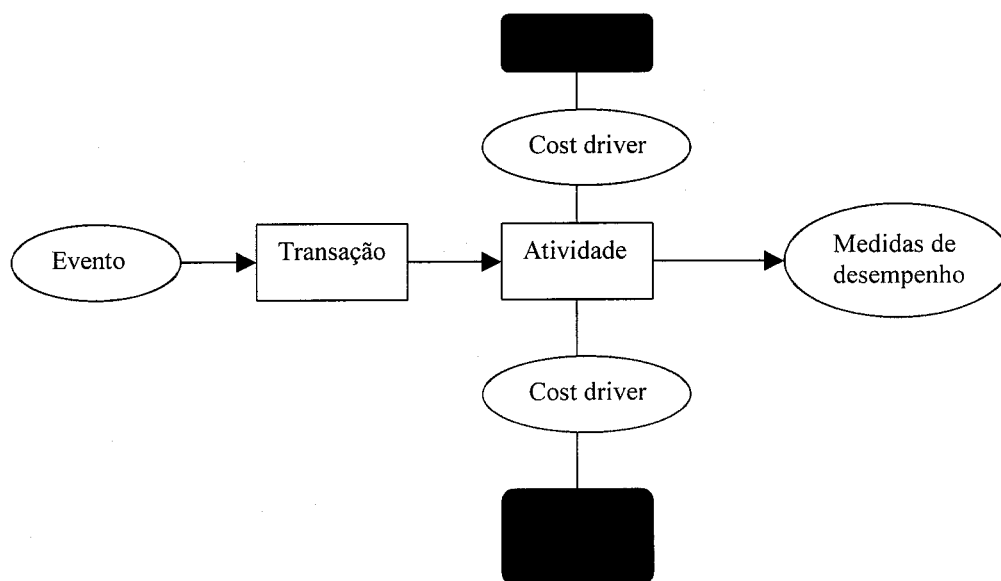


Figura 1 - A Atividade como processamento de uma transação. Fonte – NAKAGAWA (1994)

Para processar uma atividade, ocorre o consumo de diversos tipos de recursos, que são basicamente os chamados fatores de produção e estes tanto podem ser adquiridos externamente como internamente. O *cost driver* (direcionador ou vetor de custo) é o fator que determina ou influencia o consumo de recursos pelas atividades e destas para os produtos.

2.3.4.5. DIRECIONADORES DE CUSTOS

Enquanto no método tradicional a alocação é feita através de critérios de rateios limitados, no ABC há um grande número de critérios, cada qual específico à atividade a que se relaciona.

Segundo NAKAGAWA (1994), *Cost driver* é uma transação que determina a quantidade de trabalho (não a duração) e, através dela, o custo de uma atividade. Definido de outra maneira, *cost driver* é um evento ou fator casual que determina o nível e o desempenho de atividades e o consumo resultante de recursos. Exemplos: número de setups, número de ordens, número de ordens, número de clientes, número de partes e componentes, distância percorrida, etc.

O conceito geral de direcionadores de custos é descrito por MARTINS (1996) como sendo “fator que determina a ocorrência de uma atividade. Como as atividades exigem recursos para serem realizadas, deduz-se que o direcionador de custos é a verdadeira causa dos custos. Portanto, o direcionador de custos deve refletir a causa básica da atividade e, conseqüentemente, da existência de seus custos”.

NAKAGAWA (1994) ainda complementa: Basicamente, todo fator que altere o custo da atividade é um *cost driver*. Ele é usado no ABC para caracterizar duas situações:

- a) mecanismo para rastrear e indicar os recursos consumidos pelas atividades, caso em que é chamado *cost driver* de recursos;
- b) mecanismo para rastrear e indicar as atividades necessárias para a fabricação de produtos ou atender os clientes, caso em que é chamado de *cost drivers* de atividades.

A quantidade necessária de *cost drivers* depende de fatores como:

- Objetivos e acurácia da mensuração que se deseja obter através do ABC que está sendo desenhado;
- Participação relativa dos custos indiretos das atividades agregadas analisadas sobre o custo de conversão em termos de número de itens e de seus valores;
- Complexidade operacional da empresa, em termos de produtos e clientes;
- Da disponibilidade de recursos da empresa.

Já para selecionar os *cost drivers*, três fatores devem ser levados em consideração, os quais são:

- Facilidade/dificuldade de coletar e processar os dados relativos a os *cost drivers*;
- O grau de correlação com o consumo de recursos, o qual, em termos estatísticos, deve aproximar-se de 1;
- Efeitos comportamentais, que é o critério que oferece o maior grau de risco na escolha dos *cost drivers*, porque estes serão utilizados na avaliação de desempenho das atividades.

A correlação entre o direcionador de custos e os custos incorridos deveria ser unitária para que o custeio dos produtos pudesse ser considerado preciso, mas sabe-se que é improvável que tal condição ocorra. Admite-se então que direcionadores com alta correlação sejam escolhidos.

2.3.4.6. SISTEMA ABC EM EMPRESAS DE SERVIÇOS

Serviço é um desempenho essencial intangível, que não resulta na propriedade de algo e são definidos basicamente por quatro características:

- **Simultaneidade / Inseparabilidade:** A produção do serviço é simultânea ao consumo dos serviços. Ao mesmo tempo que é produzido já é consumido por uma pessoa. O cliente participa do serviço. O cliente precisa ser educado sobre o serviço. Não há uma segunda chance. Basta existir serviço que já existe a possibilidade de errar.
- **Variabilidade:** A qualidade do serviço depende das pessoas envolvidas no serviço. A qualidade do serviço depende dos clientes. É uma experiência dinâmica. Serviços variam, não existem um padrão, mas é preciso criar um padrão mínimo do serviço. Pode ser boa ou ruim. Quando personalizo customizo de acordo com a necessidade.
- **Intangibilidade:** O serviço é intangível. O serviço é sempre um desempenho. A compra de uma promessa. Todo serviço tem tangíveis, a técnica consiste em tangibilizar o serviço. O tangível tem o papel de ser uma evidência / sinalização do que o serviço deve ser, mostra a promessa do serviço para o cliente. O tangível tem o papel de seduzir o cliente, mas não obrigatoriamente será melhor. Todo produto pode agregar um serviço e todo serviço pode agregar um produto.

- **Perecibilidade:** depois de executado o serviço ele não existe mais. Não é armazenável ou estocável. O serviço depende do tempo. O faturamento do dia se perde se não houver o serviço. O problema é a administração da demanda.

De acordo com Ostrenga (1997), o custeio baseado em atividades é tão aplicável à organização de serviços quanto à indústria. Além disso, aplica-se tanto à determinação dos custos de serviços, clientes ou linhas de negócios como à dos custos de produtos manufaturados. Conceitualmente, o custeio de objetos que não são produtos é idêntico à técnica de custeio de produtos. As decisões mais importantes estão em definir os objetos e especificar os geradores.

Tanto nas organizações de serviços como nas industriais, o problema é tomar decisões gerenciais que possam tornar e manter lucrativas organizações complexas e diversificadas. O segredo é dispor de boas informações a respeito dos custos para que os gerentes possam tomar essas decisões. Questões envolvidas no custeio de objetos que não são produtos são mostradas através da aplicação em uma distribuidora de artigos de tocador e em uma empresa distribuidora de bens industriais.

Para Kaplan (1998), embora o ABC tenha suas origens nas fábricas, atualmente muitas empresas de serviços também estão obtendo grandes benefícios com o uso dessa abordagem.

Ainda segundo o autor, as empresas de serviços têm exatamente os mesmos problemas gerenciais enfrentados pelas indústrias. Precisam do custeio baseado na atividade, para associar os custos dos recursos que fornecem, às receitas geradas pelos produtos e clientes específicos atendidos por esses recursos. Somente pela compreensão dessa associação e da ligação entre preços, recursos, uso e melhoria de processos, os gerentes podem tomar decisões eficazes quanto aos segmentos de clientes que desejam servir, os produtos que oferecerão aos clientes nesses segmentos, o método de fornecimento de produtos e serviços a esses clientes e, finalmente, a quantidade e o “mix” de recursos necessários para que tudo isso aconteça. Como, praticamente, todas as suas despesas operacionais são fixas, uma vez que o suprimento de recursos está comprometido, as organizações de serviços precisam das informações do ABC ainda mais do que as empresas de produção.

2.3.4.7. ETAPAS PARA O DESENHO DO ABC

NAKAGAWA (1994), sugere as seguintes etapas para o desenho do ABC:

- a) Verificar com o *Controller* as contas que compõe os itens classificáveis como Custos Indiretos de Fabricação (CIF) e seus respectivos valores, se possível no nível de cada departamento.
- b) Segregar custos entre aqueles que são consumidos pelas atividades destinadas à produção de produtos, daquelas destinadas ao atendimento de clientes.
- c) Separar os departamentos das áreas de suporte por suas principais funções, sendo que estas deverão ter um custo significativo e serem direcionadas por diferentes atividades.
- d) Separar os custos dos departamentos transformando-os em centros de custos por funções.
- e) Identificar os centros de atividades que deverão ser contemplados no desenho, segregando-os pela característica de apresentarem homogeneidade de processos.
- f) Identificar os *cost drivers* (vetores de custos) relativos ao consumo de recursos pelas atividades.
- g) Identificar os *cost drivers* relativos à apropriação de atividades aos produtos e aos serviços prestados por clientes.
- h) Identificar os níveis das atividades
- i) Escolher o número de *cost drivers* (vetores de custos) com base nos critérios já discutidos.

3. PROPOSTA DE IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA ABC NO SESC PR

Nesta seção será dado início ao Estudo de Caso em questão neste trabalho científico.

Neste tópico serão apresentados os dados da empresa, abrangendo um breve histórico da empresa em estudo, sua estrutura, organização e métodos utilizados.

3.1 A INSTITUIÇÃO SESC

O Sesc – Serviço Social do Comércio nasceu do esforço da iniciativa privada interessada em promover o bem-estar social e a melhoria da qualidade de vida dos comerciários, funcionários das empresas que atuam na área de comércio e serviços, e de seus familiares.

Como instituição prestadora de serviços, o Sesc desenvolve atividades nas áreas de lazer, cultura, educação, saúde, alimentação e esporte em grandes centros urbanos assim como em comunidades mais distantes de forma a colaborar com o desenvolvimento sócio cultural do país.

As unidades de serviço do Sesc foram adaptadas às necessidades e particularidades de cada região ou localidade. Suas atividades estão diretamente ligadas ao comprometimento social com as necessidades dos setores mais carentes com ênfase na educação e na saúde.

O Sesc é uma instituição de caráter privado, sem fins lucrativos, mantida e administrada por empresários do comércio sem receber qualquer tipo de subvenção do governo. Seus recursos provêm da contribuição compulsória dos empregadores, no valor de 1,5% calculado sobre a folha de pagamento dos empregados de empresas vinculadas à CNC- Confederação Nacional do Comércio e à Confederação Nacional dos Trabalhadores do Comércio.

A ligação com o governo ocorre, apenas no momento da arrecadação e repasse da contribuição, sendo que o Sesc paga, por esse serviço, uma taxa administrativa de 3,5% do total arrecadado.

No Paraná

Desde a instalação de agências na Capital, em 1948, até a construção das unidades de serviço, o Sesc sempre buscou acompanhar a evolução do setor terciário, no esforço de atender a demanda de seu público.

O Sesc, como uma instituição que desenvolve um trabalho social, oferece serviços nas áreas de educação, saúde, lazer, cultura e assistência, com a finalidade de promover o exercício pleno da cidadania. Nas 17 cidades em que atua, a instituição é considerada uma referência, sendo reconhecida como uma instituição de cunho social que propicia a melhoria da qualidade de vida do comerciário e de seus dependentes.

A Missão do Sesc é:

"Promover o bem-estar social e a melhoria do padrão de vida dos comerciários e de suas famílias, bem como o aprimoramento moral e cívico da sociedade".

3.1.1 ESTRUTURA.

O SESC faz parte do Sistema CNC, que abriga a CNC, o SESC e o SENAC. A entidade está presente nos 26 estados da União e no Distrito Federal com uma estrutura descentralizada e autônoma, tanto para a gestão como para a criação e execução de projetos e atividades, orientadas por diretrizes propostas pelo Departamento Nacional e aprovadas pelo Conselho Nacional do SESC.

Uma das características marcantes da entidade é a sua abrangência. Ela está presente em todas as capitais dos Estados, em cidades de porte médio e até em pequenos municípios. Sua estrutura física é constituída de Centros de Atividades e de Unidades Operacionais especializadas, como Colônias de férias, Hospedarias, Teatros, Cinemas, Balneários, Escolas e Áreas de Proteção Ambiental como a Estância Ecológica do Pantanal.

Cada Administração Regional do SESC tem uma estrutura semelhante, com conselhos formados por membros efetivos e suplentes eleitos pelos sindicatos patronais do comércio de bens e prestação de serviços, representantes dos empregados no comércio e representante do Ministério do Trabalho e Emprego.

3.1.2 ADMINISTRAÇÃO REGIONAL DO PARANÁ

No Paraná, o SESC apresenta a seguinte estrutura:

Administração Regional.

Departamento Regional do Paraná

Complexo de Hospedagem

SESC Caiobá – Centro de Turismo e Lazer

Unidades Operacionais

SESC Água Verde

SESC Apucarana

SESC Campo Mourão

SESC Cascavel

SESC Centro

SESC SESC Cornélio Procópio

SESC SESC Cornélio Procópio (Educação Infantil)

SESC Esquina

SESC Educação Infantil

SESC Francisco Beltrão

SESC Guarapuava

SESC Jacarezinho

SESC Jacarezinho (Centro Esportivo)

SESC Londrina

SESC Londrina Aeroporto
SESC Marechal Cândido Rondon
SESC Maringá
SESC Odontologia
SESC Paranaguá
SESC Paranavaí
SESC Ponta Grossa
SESC Ponta Grossa (Centro Esportivo)
SESC Portão
SESC Toledo
SESC Turismo Social
SESC Umuarama

3.1.2.1 O DEPARTAMENTO REGIONAL

O Departamento Regional é a sede administrativa do Sesc Paraná, e é responsável pelo planejamento de gestão do Sesc e por assessorar as Unidades Operacionais no cumprimento do Plano de Gestão.

O Departamento Regional é Composto pelas seguintes divisões:

Presidência

GDR – Direção Regional

DRA – Direção Regional Adjunta

DAO – Divisão de Apoio Operacional

DCF – Divisão Contábil Financeira

DMA – Divisão de Materiais

DRH – Divisão de Recursos Humanos

CPD – Centro de Processamento de Dados

A figura 2 mostra o organograma do Departamento Regional do Sesc Paraná.

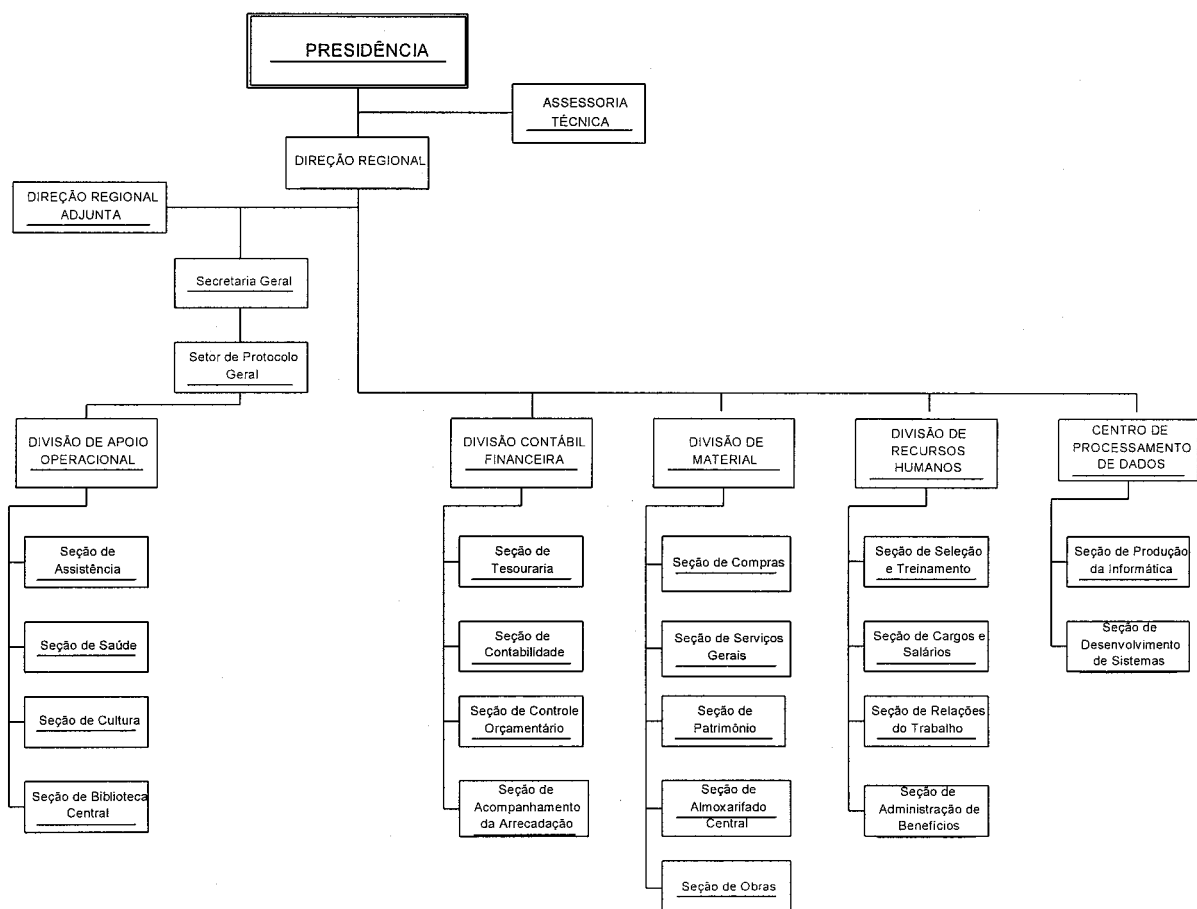


Figura 2 – Organograma da Administração Regional

3.1.2.2 O SESC ESQUINA

O Sesc Esquina é uma das 27 Unidades Operacionais do Paraná. Esta é uma das maiores e mais completas Unidades do Sesc, pois dispõe de quase todos os serviços existentes no Sesc Paraná.

O Sesc da Esquina oferece:

- serviço de atendimento ao cliente
- biblioteca
- 2 consultórios odontológicos
- sala de esterilização
- sala de radiologia
- sala para saúde bucal
- lanchonete

- restaurante
- ginásio de esportes
- sala para artes marciais
- 4 salas para ginástica
- sala para musculação
- 4 vestiários
- 14 salas para cursos
- teatro com 290 lugares
- auditório/salão social

A figura 3 mostra uma foto externa da Unidade Operacional Sesc Esquina.



Figura 3 - Unidade Sesc Esquina

A Unidade Sesc Esquina servirá como objeto de estudo neste Estudo de Caso. A proposta de implantação do Sistema de Custeio ABC será realizado de acordo com as características dessa unidade em questão. Futuramente, se os gestores tiverem interesse em expandir essa ferramenta de gestão para outras Unidades Operacionais, deverá ser realizada uma adaptação dos procedimentos desenvolvidos neste Estudo de Caso, pois o Sistema de Custeio ABC é um sistema que deve ser customizado de acordo com as atividades desenvolvidas em cada Unidade Operacional.

3.1.2.3 DIVISÃO CONTÁBIL FINANCEIRA

A Divisão Contábil Financeira também será objeto de estudo neste Estudo de Caso, pois essa Divisão é responsável pelo controle da área contábil-financeira e de informações gerenciais, visando fornecer dados para tomada de decisão.

Os objetivos da Divisão Contábil Financeira são:

- Garantir o equilíbrio financeiro da Entidade.
- Buscar maior rentabilidade dos investimentos na produção.
- Assegurar a aplicação inteligente dos recursos disponíveis.

3.2 SISTEMAS DE INFORMAÇÃO

A Divisão Contábil Financeira possui alguns sistemas informatizados de controle financeiro informações gerenciais, os quais também servirão no fornecimento de informações para o Sistema de Custeio ABC.

Os sistemas utilizados são os seguintes:

Sistema MCB – Movimento de Caixa/Banco – Sistema utilizado pelas Unidades Operacionais para o lançamento diário de todas as despesas e receitas ocorridas na Unidade. Os lançamentos são realizados conforme explanação em tópico posterior deste trabalho denominado * SISTEMA DE CUSTEIO.

Sistema de Gestão Financeira – Sistema utilizado pela Divisão Contábil Financeira, o qual consolida todas as informações importadas pelo sistema MCB das Unidades Operacionais e gera os relatórios contábeis, como Balancetes, Livros Diários, Balanços Patrimoniais, Livros Razão, etc.

Sistema de Informações Gerenciais – Sistema utilizado pela Divisão Contábil Financeira e tem por objetivo fornecer relatórios com informações de nível gerencial para os gestores.

Exemplo de informações: Ranking de Unidades Operacionais, Despesas x Receitas, Síntese da Dotação Orçamentária, etc.

Todos esses sistemas serão de fundamental importância no auxílio da elaboração da proposta de implantação do Sistema de Custeio ABC, pois os sistemas já possuem a maior parte das informações necessárias na utilização do Sistema ABC, bastando apenas reestruturá-las de acordo com as necessidades do novo sistema de custeio, o que torna o projeto muito mais fácil de viabilizar, do contrário, seriam necessárias uma série de pesquisas e estudos para desenvolvermos os melhores métodos de coleta dessas informações.

3.3 ESTRUTURA ORÇAMENTÁRIA / CONTÁBIL

Neste tópico será apresentada a estrutura orçamentária e contábil do Sesc Paraná, para maior compreensão de como são feitos os lançamentos das despesas e receitas, bem como a forma de critério de rateio de custos utilizadas atualmente.

3.3.1 VERBAS ORÇAMENTÁRIAS

As Verbas Orçamentárias são contas destinadas ao lançamento de receitas e despesas de acordo com as seguintes especificações:

➤ Verbas de Despesa:

Vencimentos e Vantagens Fixas – Pessoal Civil – Destina-se ao registro do custo com pessoal permanente, contratado ou nomeado para cargo em comissão, com os seguintes gastos: salários; salários de cargo em comissão; 13º salário; férias; abonos de férias; gratificação de função; adicionais insalubridade, noturno, periculosidade e de tempo de serviço.

Obrigações Patronais -Destina-se ao registro das despesas com os encargos sociais relativos ao pessoal da Entidade, assim caracterizados: Previdência Social – parte patronal – inclusive seguro acidente do trabalho; FGTS; indenizações e acordos trabalhistas; PIS; outros encargos decorrentes de Lei

Outras Despesas Variáveis – Pessoal Civil – Destina-se ao registro de: ajuda de custo; diárias; horas extras; indenizações de serviço externo; aviso prévio; abono especial; benefícios em geral.

Material de Consumo – Destinado ao registro de: consumo de artigos de expediente e ensino; jornais e revistas adquiridas no varejo; lubrificantes; combustíveis; gás engarrafado; artigos de higiene e conservação; material para acondicionamento e embalagem; gêneros de alimentação; materiais para instalações elétricas e hidráulicas; materiais e acessórios de máquinas; aparelhos; móveis e adaptações de imóveis; matérias primas e outros produtos destinados a transformação; material para manutenção de bens móveis e imóveis; material para fotografia, filmagem, gravação, “slides”, radiofonia e telecomunicações; produtos químicos, farmacêuticos, odontológicos, cirúrgicos e de uso em laboratórios; vidros e espelhos; artigos para esportes e diversões; artigos e utensílios destinados ao vestuário, cama, mesa, cozinha e banho; cortinas; tapeçaria; artigos para decorações; livros; outros materiais que não representem valor para imobilização no Ativo Permanente.

Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Física – Destinado ao registro de: pagamento por serviços de natureza eventual prestados por pessoas físicas, sem vínculo empregatício, inclusive os prestados por estudantes como estagiários; ajudas de custo e verba de representação de membros do Conselho Nacional, Regional e Fiscal; jeton de membros do Conselho Fiscal; prêmios em dinheiro; locação de móveis e imóveis, bem como de indenização decorrente de acordo ou sentença judicial; despesas com táxi de pessoa física. Neste elemento serão registradas, também, as obrigações patronais incidentes sobre os pagamentos efetuados.

Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica – Destinado ao registro de despesas com: qualquer serviço prestado por pessoa jurídica, como: gastos com passagens; transportes de pessoas e suas bagagens; pedágios; refeições em bares, restaurantes e lanchonetes; assinatura de jornais, revistas e periódicos; energia elétrica e gás; fretes e carretos; impostos e taxas de qualquer natureza; juros e multas; locação de imóveis e despesas de condomínio; locação de equipamentos e material permanente; prêmios de seguros, exceto os decorrentes de obrigação patronal; serviços de asseio, higiene e segurança; taxas de água, esgoto e tarifas de lixo, conservação e adaptações em Bens Imóveis; etc.

Obras e Instalações – Destinado ao registro de: investimentos caracterizados por aquisições de terreno, mesmo com edificações a serem demolidas; construções de edificações; ampliações e restaurações ou reformas com acréscimos significativos no Patrimônio, bem como instalações inerentes e incorporáveis aos imóveis da Entidade, tais como: elevadores, aparelhagem para ar condicionado central; aparelhagem de cozinha, piscinas, praças de esportes, etc. Classificam-se ainda neste elemento de despesa as obras e instalações realizadas pela Entidade em imóveis contratados para o seu uso, a título de benfeitorias, quando for prevista sua utilização pelo prazo superior a 05 (cinco) anos.

Equipamentos e Material Permanente – Destinado ao registro de: investimentos com a aquisição de bens móveis, assim caracterizados pelos elementos essenciais à sua incorporação do Imobilizado, tais como: máquinas e aparelhos; veículos; embarcações; aeronaves; equipamentos; instrumentos musicais; móveis e mobiliários em geral; livros e coleções para bibliotecas, discotecas, filmotecas; obras-de-arte; direitos sobre linhas telefônicas, quando o contrato não incluir a aquisição de ações; marcas e patentes.

Aquisição de Imóveis – Destinado ao registro das inversões financeiras nas aquisições de edificações.

➤ Verbas de Receita:

Aluguéis – É o registro da receita proveniente de contratos de aluguel de imóvel cedido para uso.

Arrendamentos – É o registro da receita proveniente de contratos de arrendamento de imóvel cedido para exploração.

Taxa de Ocupação de Imóveis – É o registro da receita proveniente de ocupação eventual de imóveis.

Serviços de Saúde – É o registro das receitas das atividades de Refeições, Lanches, Assistência Odontológica e Educação em Saúde .

Serviços Educacionais – É o registro das receitas das atividades de Educação Infantil, Educação Fundamental, Educação Complementar, Cursos de Valorização Social e Creches.

Serviços Recreativos e Culturais – É o registro das receitas das atividades de Desenvolvimento Físico-Esportivo, Recreação, Turismo Social, Biblioteca, Apresentações Artísticas e Desenvolvimento Artístico e Cultural.

Outros Serviços – É o registro das receitas das atividades de Trabalho com Grupos, Ação Comunitária, Assistência Especializada, Serviços de Matrícula e Benefícios Indenizáveis a Servidores.

Descontos Obtidos – Registra os eventuais descontos obtidos nos pagamentos a fornecedores.

Outras Receitas Eventuais – É o registro da receita de venda de materiais inservíveis, multas sobre contratos, aviso prévio cobrado de servidor demissionário, cartões telefônicos, camisetas e outros.

Receitas de Capital

Alienação de outros bens móveis – Rubrica da receita que registra o produto da venda de bens móveis.

Alienação de outros bens imóveis – Rubrica da receita que registra o produto da venda de bens imóveis.

Recursos diversos – É a alínea da receita que registra a parte dos saldos de exercícios anteriores, alocados no orçamento da Entidade.

3.3.2 CLASSIFICAÇÃO FUNCIONAL PROGRAMÁTICA

Neste tópico serão apresentados os Programas do Sesc, os quais representam suas áreas de atuação, e as atividades desenvolvidas em cada programa.

O Anexo * explica o que é cada uma das atividades desenvolvidas em cada um dos Programas apresentados neste tópico.

Programa 01 – EDUCAÇÃO - Conjunto de ações voltadas para a educação da criança, do adolescente e do adulto, visando à preparação para o exercício da cidadania.

Atividades desenvolvidas neste Programa:

- ✓ Educação Infantil
- ✓ Educação Fundamental (Não desenvolvida no DR Paraná)
- ✓ Educação Complementar
- ✓ Cursos de Valorização Social
- ✓ Creche (Não desenvolvida no DR Paraná)

Programa 02 – SAÚDE - Conjunto de ações que contribuam para a promoção, proteção e recuperação da saúde da clientela.

Atividades desenvolvidas neste Programa:

- ✓ Lanches
- ✓ Refeições
- ✓ Assistência Odontológica
- ✓ Educação em Saúde

Programa 03 – CULTURA - Conjunto de ações que visam o desenvolvimento, a difusão e a preservação do conhecimento, através do incentivo à cultura e da difusão das artes em geral.

Atividades desenvolvidas neste Programa:

- ✓ Biblioteca
- ✓ Apresentações Artísticas
- ✓ Desenvolvimento Artístico e Cultural

Programa 04 – LAZER - Conjunto de ações lúdicas, recreativas e de entretenimento voltadas para o aproveitamento do tempo livre.

Atividades desenvolvidas neste Programa:

- ✓ Desenvolvimento Físico-Esportivo

- ✓ Recreação
- ✓ Turismo Social

Programa 05 – ASSISTÊNCIA - Conjunto de ações voltadas para a valorização do trabalhador e de sua família e sua integração na comunidade, através de medidas de auxílio indireto com caráter educativo e social.

Atividades desenvolvidas neste Programa:

- ✓ Trabalho com Grupos
- ✓ Ação Comunitária
- ✓ Assistência Especializada (Não desenvolvida no DR Paraná)

Programa 06 – ADMINISTRAÇÃO - Conjunto de ações que visam à organização adequada e à mobilização dos recursos humanos, materiais, técnicos, financeiros e institucionais, com o propósito de assegurar a eficiência do processo decisório e garantir os meios necessários ao desenvolvimento das ações da área-fim.

Atividades desenvolvidas neste Programa:

- ✓ Deliberação
- ✓ Serviços de Pessoal (DRH)
- ✓ Serviços de Material e Patrimônio (DMA)
- ✓ Serviços de Informática (CPD)
- ✓ Programação e Avaliação (APL)
- ✓ Amortização e Encargos de Financiamento (Não desenvolvida no DR Paraná)
- ✓ Serviços Financeiros
- ✓ Cooperação Financeira (Não desenvolvida no DR Paraná)
- ✓ Fiscalização Financeira (Não desenvolvida no DR Paraná)
- ✓ Serviços de Matrícula

Programa 07 – PREVIDÊNCIA - Conjunto de ações desenvolvidas no sentido de proporcionar amparo e assistência aos servidores da Entidade e seus beneficiários, vinculados ao sistema previdenciário.

Atividades desenvolvidas neste Programa:

- ✓ Encargos Sociais e Trabalhistas
- ✓ Assistência a Servidores (DRH)

ATIVIDADES COMUNS A TODOS OS PROGRAMAS (EXCETO PREVIDÊNCIA)

- ✓ Divulgação
- ✓ Serviços Gerais
- ✓ Pesquisas e Estudos Especializados (Não desenvolvida no DR Paraná)
- ✓ Experimentação de Projetos-Pilotos
- ✓ Coordenação e Supervisão
- ✓ Cooperação Técnica (DAO)
- ✓ Capacitação de Recursos Humanos
- ✓ Implantação e Ampliação de Unidades Operacionais

3.4 SISTEMA DE CUSTEIO

Todos os lançamentos de despesas e receitas realizadas no Sesc, são feitos de acordo com as normas descritas Código de Contabilidade e Orçamento – CODECO (O CODEDO não será apresentado nesse trabalho por ser considerado irrelevante para o Estudo de Caso em questão), que disciplina o orçamento, a prestação de contas, o controle de numerários, o controle patrimonial, a realização da receita e da despesa dentre outros.

A forma de como são realizados os lançamentos se assemelha a um sistema de Custeio por Absorção adaptado à serviços, onde todas as despesas são lançadas seguindo um critério de rateio de acordo com as verbas, programas e atividades já mencionadas nos tópicos anteriores.

O Sesc, por se tratar de uma empresa de serviços, não possui estoques de produtos acabados. Os materiais estocados em almoxarifado constituem-se apenas por materiais de expediente, alguns itens de material esportivo e alimentos não perecíveis, o que torna irrelevante a conta “estoques” dentro do ativo da empresa.

Por esse motivo, o Sesc não sofre as consequências de um dos maiores problemas considerados pela literatura em relação ao sistema de Custeio por Absorção, que é o de apropriar todos os custos fixos e variáveis aos produtos que ficarão estocados. Por outro lado, os critérios de rateio utilizados pelo Sesc, apresentam grandes problemas quanto a necessidade de informações gerenciais. Os rateios são departamentalizados e por esse motivo acabam

distorcendo o custo dos serviços realizados, ou seja, o sistema mostra claramente o que cada departamento teve de despesa ou receita, mas não é possível saber o custo real de cada atendimento ou serviço realizado pelo Sesc.

3.4.1 SISTEMA DE CODIFICAÇÃO DE RECEITAS E DESPESAS

Os lançamentos da dotação orçamentária, bem como da realização da Despesa e da Receita obedecem a uma "ESTRUTURA ORÇAMENTÁRIA".

O código de lançamento tem por objetivo identificar:

- ✓ A Unidade Orçamentária;
- ✓ A Natureza (Verba);
- ✓ A Atividade;
- ✓ Programa de Trabalho
- ✓ A especificação (Detalhamento) ;

Este código é composto de três níveis:

"VERBA", "MODELO A" e "DETALHAMENTO".

A VERBA define os lançamentos conforme explicados no item * VERBAS ORÇAMENTÁRIAS, conforme tabela *.

O "MODELO A" é um código composto pelo número da Unidade Operacional e o número da atividade, conforme tabelas * e *.

O "DETALHAMENTO" é um código utilizado para determinar despesas específicas dentro de um MODELO A, de acordo com sua relevância e necessidades de obter-se tal informação.

Ex. Uma despesa com confecção de folders para divulgação da Entidade deve ser lançada com o código orçamentário:

Verba – 339039 – Serviços de Pessoas Jurídicas

Modelo A – 801 – 8 se refere à Unidade Sesc Esquina e 01 refere-se à divulgação

Detalhamento – 44 – Outros materiais ou serviços.

As tabelas a seguir demonstram os códigos referente às Verbas, às Unidades Operacionais e às Atividades.

CÓDIGO	DESCRIÇÃO
319011	Vencimentos e Vantagens Fixas - Pessoal Civil
319013	Obrigações Patronais
319016	Outras Despesas Variáveis - Pessoal Civil
339030	Material de Consumo
339036	Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Física
339039	Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica
449051	Obras e Instalações
449052	Equipamentos e Material Permanente
459061	Aquisição de Imóveis
131011	Aluguéis
131012	Arrendamentos
131015	Taxa de Ocupação de Imóveis
161005	Serviços de Saúde
161016	Serviços Educacionais
161019	Serviços Recreativos Culturais
161099	Outros Serviços
19202202	Descontos Obtidos
19202299	Outras Receitas Eventuais

Tabela 1 - Lista de códigos das Verbas de despesas e receitas.

01	Presidência	17	Guarapuava
02	Gabinete da Direção Regional	18	Jacarezinho
03	Divisão de Recursos Humanos	19	Londrina
04	Divisão Contábil Financeira	20	Londrina Aeroporto
05	Divisão de Material	21	Maringá
06	Divisão de Apoio Operacional	22	Paranavaí
07	Centro	23	Ponta Grossa
08	Esquina	24	Toledo
09	Odontologia	25	Umuarama
10	Portão	26	Centro de Processamento de dados
11	Água Verde	27	Campo Mourão
12	Apucarana	28	Marechal Cândido Rondon
13	Cascavel	30	Educação Infantil
14	Caioabá – Centro de Turismo e Lazer	31	Paranaguá
15	Cornélio Procópio	32	Turismo Social
16	Francisco Beltrão	34	Assessoria de Planejamento

Tabela 2 - Lista de códigos das Unidades Operacionais.

2001	Educação Infantil	2021	Serviço de Pessoal
2002	Educação Fundamental	2022	Serviço de Material e Patrimônio
2003	Educação Complementar	2023	Serviços de Informática
2004	Curso de Valorização Social	2024	Programação e Avaliação
2005	Creche	2025	Amortização de Financiamentos
2006	Lanches	2026	Serviços Financeiros
2007	Refeições	2027	Cooperação Financeira
2008	Assistência Odontológica	2028	Fiscalização Financeira
2009	Educação em Saúde	2029	Serviços de Matrícula
2010	Assistência Médica	2030	Encargos Sociais e Trabalhistas
2011	Biblioteca	2031	Assistência a Servidores
2012	Apresentações Artísticas	2501	Divulgação
2013	Desenvolvimento Artístico Cultural	2502	Serviços Gerais
2014	Desenvolvimento Físico Esportivo	2503	Pesquisas e Estudos Especializados
2015	Recreação	2504	Experimentação de Projetos Piloto
2016	Turismo Social	2505	Coordenação e Supervisão
2017	Trabalho com Grupos	2506	Cooperação Técnica
2018	Ação Comunitária	2507	Capacitação de Recursos Humanos
2019	Assistência Especializada	2508	Ampliação de Unidades Operac.
2020	Deliberação		

Tabela 3 - Lista de códigos das atividades

4. O SISTEMA DE CUSTEIO ABC NO SESC

Neste tópico será concretizado o Estudo de Caso em questão, onde se desenvolverá a proposta para implantação do Sistema de Custeio ABC.

No primeiro momento será realizado um levantamento dos dados do exercício do ano de 2003 e a forma de como esses dados foram apresentados no atual sistema utilizado. Em seguida, a adaptação do Sistema ABC ao atual sistema e por fim, a apresentação das informações obtidas de acordo com o novo sistema.

4.1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS PARA A PROPOSTA DO PROJETO

4.1.1 O PROCESSO DE IMPLANTAÇÃO

Este trabalho será realizado com base em dados passados com o intuito de apresentar os dados e informações sob a óptica do método de custeio baseado em atividades, e ficará a cargo dos gestores a opção de implantação ou não do novo sistema, portanto, não faz parte dos objetivos desse trabalho a implantação do Sistema de Custeio ABC no SESC Paraná.

O estudo será realizado na Unidade Sesc Esquina e consequentemente, o sistema, assim como todas as suas características, será adaptado a esta unidade especificamente e se acaso haja interesse dos gestores na expansão desse estudo para as outras unidades do Sesc Paraná, um novo estudo deverá ser realizado, principalmente pelo fato de existirem muitas diferenças entre os serviços realizados em algumas unidades, como é o caso das unidades Sesc Caiobá - Centro de Turismo e Lazer, o Sesc Educação Infantil, Sesc Turismo Social ou o Sesc Odontologia.

A implantação desse sistema também não implica na obrigação de se abandonar o sistema anterior, que poderá continuar a ser utilizado, sendo que o Sistema ABC poderá funcionar apenas como ferramenta gerencial.

4.1.2. NOMENCLATURAS UTILIZADAS

Conforme demonstrado no item 3.3.2, o qual se refere à Estrutura Funcional Programática do SESC, pudemos observar que o SESC utiliza o termo “Atividade” em sua estrutura orçamentária, mas essa terminologia não possui o mesmo sentido do termo “Atividade” utilizado pelo Sistema de Custeio ABC.

Durante o desenvolvimento da proposta de implantação do Sistema ABC, os dois sentidos desse mesmo termo estarão constantemente sendo utilizados, surgindo portanto, a necessidade de uma diferenciação entre os dois termos para garantir uma melhor compreensão desse Estudo de Caso.

Dessa forma, as terminologias ficam assim definidas:

Atividade – este termo será utilizado para as Atividades já desenvolvidas pelo SESC.

Atividade ABC – este termo será utilizado para as Atividades que serão criadas para o Sistema de Custeio ABC.

4.2. METODOLOGIA DE IMPLANTAÇÃO

Qualquer metodologia de implantação de um Sistema de Custeio ABC deve ser adaptada às necessidades da empresa que estiver em estudo e aos objetivos de sua implantação. As etapas de implantação precisam ser executadas com cuidado para atender aos objetivos finais.

Para a implantação do Sistema de Custeio ABC de acordo com as necessidades do SESC Esquina, serão realizadas as seguintes etapas:

- ✓ Identificação das Atividades ABC.
- ✓ Determinação dos Centros de Custos.
- ✓ Determinação dos Direcionadores de Custos.
- ✓ Determinação do Custo das Atividades ABC.
- ✓ Determinação de índices de mensuração de desempenho das Atividades ABC.

Após a realização de todas as etapas descritas acima, o Sistema estará apto para a sua implantação, pois apresentará dados do exercício de 2003 já reestruturados de acordo com o novo sistema e com isso poderão ser realizadas análises e críticas sobre essa proposta e seus benefícios como uma nova ferramenta de gestão para a empresa.

4.2.1. IDENTIFICAÇÃO DAS ATIVIDADES ABC

Conforme mencionado no item anterior, o Sistema deve ser adaptado a empresa de acordo com as suas necessidades, portanto não existe uma regra a se seguir para a identificação das Atividades ABC e segundo a opinião de alguns autores, utilizaremos o “bom senso” para identificar tais atividades através de uma análise das necessidades do SESC Esquina.

Para identificar as Atividades ABC do SESC Paraná, será tomado como base a sua estrutura atual de Atividades para identificar o que serão classificados como Atividades ABC e o que serão classificados como Centro de Custos.

Como critério de classificação de Atividades ABC, serão analisados dentre as atividades desenvolvidas, quais são atividades fim (ligadas diretamente à produção dos serviços) e quais são atividades meio (ligadas indiretamente à produção dos serviços), conforme o Quadro 3

Atividades Fim	Atividades Meio
Apresentações Artísticas	Coordenação e Supervisão
Assistência Odontológica	Divulgação
Biblioteca	Estagiários
CVS	Serviços Financeiros
DAC	Serviços Gerais
DFE	Serviços de Matrícula
Educação Complementar	
Lanches	
Recreação	
Refeições	
Trabalho com Grupos	

Quadro 3 - Atividades do SESC Esquina.

O SESC desenvolve uma série de serviços os quais são muitos diferentes entre si, portanto seria de grande complexidade e pouca eficiência a identificação de uma série de Atividades ABC utilizadas em cada serviço ofertado pelo SESC.

Contudo, as Atividades ABC no SESC Esquina foram identificadas conforme sua classificação no quadro 2 sendo determinadas como mostra o Quadro 4:

Atividades ABC
Apresentações Artísticas
Assistência Odontológica
Biblioteca
CVS
DAC
DFE
Educação Complementar
Lanches
Recreação
Refeições
Trabalho com Grupos

Quadro 4 - Atividades ABC no SESC Esquina.

4.2.2. DETERMINAÇÃO DOS CENTROS DE CUSTOS

As Atividades ABC identificadas no item anterior já recebem seus custos diretos através dos critérios de rateio utilizados no sistema de custos atual. O restante dos custos ficam distribuídos no restante das Atividades que não foram identificadas como Atividades ABC e, portanto, essas Atividades serão determinadas como Centros de Custos, os quais, futuramente, serão alocados para as Atividades ABC através dos Cost Drivers.

O quadro 5 demonstra a nova estrutura para os Centros de Custos.

Centros de Custos
Água
Coordenação e Supervisão
Divulgação
Estagiários
Luz
Serviços Financeiros
Serviços Gerais
Serviços de Matrícula
Telefone
Vigilância e Limpeza

Quadro 5 - Centros de Custos no Sesc Esquina.

O quadro acima apresenta os centros de custo água, luz, telefone, vigilância e limpeza, os quais foram desmembrados da atividade Serviços Gerais devido às suas grandes relevâncias no momento de direcioná-los às atividades.

4.2.3. DETERMINAÇÃO DOS DIRECIONADORES DE CUSTOS

Os direcionadores de custos são de fundamental importância para a correta apropriação dos custos às atividades.

Conforme já apresentado na Revisão da Literatura, existem muitas dificuldades para a escolha de quantos e quais os direcionadores de custos devem ser utilizados no desenho do sistema ABC, os quais devem ser definidos de acordo com o grau de complexidade de rastreamento dos custos e o grau de otimização do sistema proposto.

Para a determinação dos direcionadores de custos a serem utilizados no Sistema ABC do SESC Esquina, foram analisados fatores como:

- A forma de como é feito os lançamentos dos custos nas atividades no sistema atual
- Quais os direcionadores de custos com maior grau de correlação com o consumo dos recursos.
- Qual o número ideal de direcionadores de custos para a realização de um sistema ABC para que não haja distorções de custos entre as atividades.

A seguir serão apresentados os direcionadores de custos que foram selecionados para a adaptação do Sistema ABC, de acordo com os critérios já mencionados anteriormente e posteriormente, na demonstração dos resultados obtidos, poderão ser observados a forma de como esses direcionadores foram utilizados, bem como o desempenho dos mesmos.

Os direcionadores de custos foram os seguintes:

- Número de Atendimentos – Atendimento é o termo utilizado para designar um serviço realizado.
- Área em m² – Cada atividade utiliza uma determinada área dentro da unidade.
- Número de requisições para a gráfica – Cada atividade consome uma determinada quantidade de material da gráfica.
- Número de Funcionários por Atividade ABC – Determina o número de funcionários que executa cada Atividade ABC.
- Receita por Atividade ABC – Representa o nível percentual em receitas arrecadadas em cada Atividade ABC.

4.2.4. APLICAÇÃO PRÁTICA DO SISTEMA

Após definidas as Atividades ABC, os Centros de Custos e os Direcionadores de Custos, essa última etapa se consistirá na aplicação prática do Sistema ABC.

Afim de obter resultados imediatos, o Sistema será apresentado com base em dados do exercício do ano de 2003 e dessa forma será possível realizar uma análise e tirar conclusões a respeito dos dados apresentados sobre um período completo.

A princípio, serão apresentados os dados conforme foram lançados no sistema atual de custeio, em seguida a aplicação do Sistema ABC e, por fim, a nova estrutura de custos de acordo com o novo sistema.

4.2.4.1 ESTRUTURA ATUAL DE CUSTOS

A seguir serão apresentados os dados referentes ao exercício de 2003 de acordo com sua estrutura atual. A tabela 4 foi retirado do Sistema de Informações Gerenciais do SESC Paraná, e mostra as atividades ordenadas de acordo com o resultado de cada atividade.

Nota-se nessa tabela que, com exceção da atividade DFE, todas as atividades apresentam resultados negativos, isso deve-se ao fato das atividades serem subsidiadas pelos recursos arrecadados junto ao INSS conforme já apresentado no histórico do SESC. Tais recursos não são distribuídos entre as atividades pela contabilidade, sendo que esses são tratados à parte, para que não haja distorção no resultado real de cada atividade.

	Pessoal	Variáveis	Materiais	Serv PF	Serv PJ	Despesas	Receitas	Resultado
Serviços Gerais	399.860	9.964	110.160	-	250.952	770.936	21.366	(749.570)
Refeições	217.241	1.148	635.878	22	114.519	968.808	592.416	(376.392)
Apresent. Artísticas	182.959	3.083	39.086	5.534	110.218	340.880	110.815	(230.065)
Divulgação	56.849	3.360	30.973	22.560	82.481	196.223	-	(196.223)
Serviços de Matrícula	191.581	1.186	9.932	-	4.573	207.272	18.462	(188.810)
Coord. e Supervisão	155.969	-	3.051	18	2.210	161.248	-	(161.248)
Assist. Odontológica	204.722	2.987	22.603	-	2.198	232.510	95.340	(137.170)
Lanches	108.600	2.141	204.153	2.163	38.346	355.403	235.293	(120.110)
Educ. Complementar	86.975	798	4.756	8.229	21.628	122.386	55.615	(66.771)
Biblioteca	47.305	-	4.331	-	4.169	55.805	-	(55.805)
D A C	46.054	-	4.045	1.313	1.037	52.449	14.349	(38.100)
Estagiários	-	-	-	35.590	-	35.590	-	(35.590)
C V S	31.184	-	698	-	-	31.882	294	(31.588)
Recreação	17.833	1.957	1.310	1.348	9.649	32.097	3.056	(29.041)
Trabalho com Grupos	22.632	-	129	84	221	23.066	-	(23.066)
Serv. Financeiros	-	-	-	-	6.332	6.332	-	(6.332)
Educ. em Saúde	-	-	1.324	398	1.317	3.039	962	(2.077)
DFE	19.238	-	3.373	230	4.777	27.618	111.670	84.052
Totais	1.789.002	26.624	1.075.802	77.489	654.627	3.623.544	1.259.638	(2.363.906)

Tabela 4 – Resultado da Unidade SESC Esquina em 2003

Os dados apresentados nessa tabela são compostos pela soma de todos os valores nominais de receitas e despesas realizadas no decorrer do exercício de 2003.

4.2.4.2. REESTRUTURAÇÃO DOS CUSTOS

Neste tópico se dará a reestruturação dos custos de acordo com o desenho do Sistema ABC. Os dados utilizados são os mesmos já apresentados na tabela 4.

Primeiramente a atividade Serviços Gerais, que acumula a maior parte dos custos indiretos de fabricação, será desmembrada em cinco centro de custos:

- ✓ Água
- ✓ Luz
- ✓ Telefone
- ✓ Serviços Gerais
- ✓ Vigilância e Limpeza

A tabela 5 demonstra os centros de custos e suas respectivas despesas realizadas no exercício de 2003.

Centros de Custos	Pessoal	Variáveis	Materiais	Serv PF	Serv PJ	Total
Água	-	-	-	-	45.345	-
Coord. e Supervisão	155.969	-	3.051	18	2.210	161.248
Divulgação	56.849	3.360	30.973	22.560	82.481	196.223
Estagiários	-	-	-	35.590	-	35.590
Luz	-	-	-	-	109.294	-
Serv. Financeiros	-	-	-	-	6.332	6.332
Serviços de Matrícula	191.581	1.186	9.932	-	4.573	207.272
Serviços Gerais	386.360	9.964	73.300	-	58.332	527.956
Telefone	-	-	-	-	23.978	-
Vigilância e Limpeza	13.500	-	36.860	-	14.003	-
Total	804.259	14.510	154.116	58.168	346.548	1.134.621

Tabela 5 – Despesas por Centro de Custo

4.2.4.3. ESTRUTURA DOS DIRECIONADORES

Após definidos quais direcionadores de custos serão utilizados, serão apresentadas a seguir, as tabelas com os direcionadores e seus respectivos dados, levantados junto à Unidade SESC Esquina:

- Área por Atividade – Nota-se na seguinte tabela que as áreas da Unidade são utilizadas tanto por atividades, quanto por centro de custos. As áreas utilizadas por centros de custos serão absorvidas por atividades após se apropriarem dos seus respectivos custos.

Atividade	m2	%
Apr. Artísticas	600	9,76%
Assist. Odontológica	50	0,81%
Biblioteca	200	3,25%
Coord. e Supervisão	300	4,88%
CVS	400	6,50%
DAC	400	6,50%
DFE	2200	35,77%
Educ. Complementar	800	13,01%
Lanches	100	1,63%
Refeições	700	11,38%
Serv. De Matrícula	400	6,50%
Total	6150	100,00%

Tabela 6 – Área utilizada em cada Atividade

- Atendimentos por Atividade ABC – A tabela 7 demonstra quantos atendimentos (ou serviços) foram realizados por cada Atividade ABC no ano de 2003.

Atividade ABC	Nº de Atendimentos	%
Apresentações Artísticas	467.897	33,07%
Assistência Odontológica	8.419	0,60%
Biblioteca	160.849	11,37%
CVS	989	0,07%
DAC	30.631	2,16%
DFE	138.900	9,82%
Educação Complementar	4.158	0,29%
Lanches	133.915	9,46%
Recreação	231.323	16,35%
Refeições	219.972	15,55%
Trabalho com Grupos	17.821	1,26%
Total	1.414.874	100%

Tabela 7 – Número de atendimentos em cada Atividade ABC.

- Número de requisições para a gráfica – A tabela 8 demonstra a quantidade de requisições feitas à gráfica para material de divulgação. Os valores são apresentados em pontos percentuais.

Atividade ABC	% de Requerimentos
Apresentações Artísticas	26%
Assistência Odontológica	3%
Biblioteca	5%
CVS	8%
DAC	13%
DFE	18%
Educação Complementar	7%
Lanches	5%
Recreação	5%
Refeições	5%
Trabalho com Grupos	5%
Total	100%

Tabela 8 – Número de requisições de material de divulgação.

- Número de Funcionários por Atividade ABC – A tabela 9 demonstra o número de funcionários que executa cada Atividade ABC. Os estagiários não estão incluídos nessa tabela, por serem multi-funcionais e não participarem de apenas uma Atividade ABC. As despesas com estagiários serão apropriadas às Atividades ABC de acordo com a tabela 11, que demonstra os direcionadores por atividades. A tabela 9 demonstra o número de funcionários por Atividade ABC.

Atividade ABC	Funcionários
Apresentações Artísticas	11
Assistência Odontológica	6
Biblioteca	3
CVS	2
DAC	3
DFE	3
Educação Complementar	5
Lanches	8
Recreação	2
Refeição	16
Trabalho com Grupos	2
Total	61

ç

Tabela 9 – Funcionários por Atividade ABC.

- Receita por Atividade – A tabela 10 demonstra as receitas auferidas em cada Atividade ABC e quanto cada uma representa do total.

Atividade ABC	Receita	%
Apresentações Artísticas	123.986,07	9,85%
Assistência Odontológica	95.576,99	7,59%
Biblioteca	4.527,82	0,36%
CVS	321,84	0,03%
DAC	15.211,25	1,21%
DFE	115.579,97	9,18%
Educação Complementar	55.732,05	4,43%
Lanches	239.024,64	18,99%
Recreação	9.567,63	0,76%
Refeições	598.608,10	47,56%
Trabalho com Grupos	501,65	0,04%
Total	1.258.638,00	100%

Tabela 10 – Receitas por Atividade ABC

4.2.4.3.1. ATIVIDADES ABC E SEUS DIRECIONADORES DE CUSTOS

Neste tópico serão definidos os Direcionadores que serão utilizados em cada Atividade ABC. A tabela 11 demonstra os Direcionadores de Custos de cada Atividade ABC. Os direcionadores foram escolhidos de acordo com seu grau de correlação com as Atividade ABC.

Centros de Custos	Direcionadores
Água	Área em m2
Coordenação e Supervisão	Funcionários
Divulgação	Requisições
Estagiários	Funcionários
Luz	Área em m2
Serviços Financeiros	Receita
Serviços Gerais	Atendimentos
Serviços de Matrícula	Atendimentos
Telefone	*
Vigilância e Limpeza	Área em m2

Tabela 11 – Atividades ABC e seus Direcionadores de Custo.

Nota-se nessa tabela que o Centro de Custo Telefone não possui um Direcionador de Custo e isso deve-se ao fato dessa despesa ser realizada 99% nos Centros de Custos Coordenação e Supervisão e Serviços de Matrícula, portanto esse Custo foi apropriado a esses dois Centros de Custos na ordem de 35% e 65%, respectivamente.

4.3. RESULTADOS OBTIDOS

Após definidos os Centros de Custos, Atividades ABC e Direcionadores de Custos, serão apresentados os dados do exercício de 2003 de acordo com a nova estrutura de Custos.

A tabela 12 demonstra os dados já reestruturados em suas respectivas Atividades ABC. O anexo 2 apresenta todas as tabelas auxiliares utilizadas para a composição dos valores apresentados na tabela 12.

ATIVIDADE ABC	P essoal	Variáveis	Materiais	Serv PF	Serv PJ	Despesas	Receitas	Resultado
Apres. Artísticas	418.307	7.644	79.248	17.892	176.917	700.008	123.986	(576.021)
Assist. Odontológica	225.317	3.154	24.635	4.218	7.934	265.259	95.577	(169.682)
Biblioteca	123.960	1.436	16.841	2.899	23.365	168.500	4.528	(163.972)
CVS	41.908	277	5.133	2.985	15.255	65.558	322	(65.236)
DAC	74.505	678	12.450	6.017	25.078	118.727	15.211	(103.516)
DFE	94.757	1.699	19.797	6.062	39.545	161.859	115.580	(46.279)
Ed. Complementar	110.266	1.066	20.608	12.759	89.485	234.186	55.732	(178.454)
Lanches	188.354	3.364	218.900	8.013	74.556	493.187	239.025	(254.163)
Recreação	120.498	3.948	17.382	3.656	29.922	175.407	9.568	(165.839)
Refeições	352.383	3.050	655.568	10.594	155.858	1.177.453	599.608	(577.845)
Trab. c/ Grupos	38.746	308	5.240	2.392	16.714	63.401	502	(62.899)
Total	1.789.002	26.624	1.075.802	77.488	654.628	3.623.544	1.259.638	(2.363.906)

Tabela 12 – Resultados do Sistema ABC.

Nota-se na tabela 12 que as despesas das atividades se elevaram após a aplicação do Sistema ABC. Isso deve-se ao fato das Atividades ABC se apropriarem de todas as despesas dos Centros de Custos.

As tabelas 13 e 14 demonstram os Rankings Custo X Atendimento no Sistema de Custeio Atual e no Sistema de Custeio ABC.

Sistema de Custeio Atual	Custo por Atendimento
Recreação	0,14
DFE	0,20
Biblioteca	0,35
Apres. Artísticas	0,73
Trab.com Grupos	1,29
DAC	1,71
Lanches	2,65
Refeições	4,40
Ass. Odontológica	27,62
Ed. Complementar	29,43
CVS	32,24

Tabela 13 – Custo X Atendimento no Sistema Atual.

Sistema de Custeio ABC	Custo por Atendimento
Recreação	0,76
Biblioteca	1,05
DFE	1,17
Apres. Artísticas	1,50
Trab.com Grupos	3,56
Lanches	3,68
DAC	3,88
Refeições	5,35
Ass. Odontológica	31,51
Ed. Complementar	56,32
CVS	66,29

Tabela 14 - Custo X Atendimento no Sistema ABC.

Nota-se que o Custo X Atendimento é mais elevado pelo Sistema ABC, devido à apropriação dos Custos. É possível perceber que a devida apropriação dos custos fazer com que algumas Atividades tenham sua posição alterada dentro da tabela. A tabela 14 mostra os custos reais das Atividades e mostra que algumas Atividades que eram consideradas mais rentáveis que outras na tabela 13, perderam posição quando se apropriaram dos custos reais, como foi o caso das Atividades DFE e DAC.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O desafio do presente trabalho residiu em constatar na prática a viabilidade de implantação do custeio ABC. Neste sentido, o questionamento central do trabalho se resumiu à seguinte pergunta: É possível a implantação e utilização do custeio ABC no SESC Paraná?

Buscando respostas a esta indagação, o processo de investigação foi conduzido em um primeiro momento por uma revisão bibliográfica apresentada no capítulo 2 onde foram tratados os conceitos relacionados com os sistemas de custeio tradicionais e com o sistema de custeio ABC, proporcionando condições para se ter uma visão ampla do seu funcionamento e dos conceitos de atividades, direcionadores de custos de recursos e das atividades e objetos de custeio.

Também, foram listadas as vantagens e desvantagens da sua aplicação e a diferença entre a utilização do Sistema ABC e os Sistemas Tradicionais.

No Capítulo 3 foi apresentada a Empresa SESC Paraná, local proposto para a utilização do Sistema ABC, assim como a Unidade SESC Esquina, a qual serviu de Unidade Piloto para a realização do Estudo de Caso em Questão. Este capítulo priorizou a apresentação da estrutura da empresa a ser estudada, bem como a metodologia e o Sistema de Custos atualmente utilizados pelo SESC Paraná.

No Capítulo 4 foi apresentado o Estudo de Caso em questão, o qual apresentou uma proposta para a utilização do Sistema de Custeio ABC no SESC Paraná e uma aplicação dessa proposta na Unidade SESC Esquina, aonde foram levantados os dados referentes ao exercício do ano de 2003, aplicados de acordo com a nova estrutura de Custos do Sistema ABC e apresentados os resultados obtidos de acordo com o novo Sistema.

Pôde-se notar que a estrutura do Sistema ABC utilizada não foi a estrutura tradicional apresentada pela bibliografia analisada, mas sim uma adaptação desse sistema para a estrutura da Empresa SESC Paraná. A escolha por desenvolver uma adaptação do Sistema de Custeio ABC teve os dois seguintes motivos: o primeiro deve-se ao fato do SESC ser uma empresa de serviços e que oferece uma gama de serviços muito diferentes entre si, concluindo-se que seria inviável a utilização da estrutura tradicional do Sistema ABC; e o segundo motivo foi a necessidade de desenvolver um Sistema de acordo com as necessidades da Empresa, ou seja, após analisada a estrutura atual, chegou-se à conclusão de que esta seria a melhor maneira de utilização do Sistema ABC de acordo com as características observadas no SESC Paraná.

A proposta apresentada, não tem como objetivo a substituição do sistema atualmente utilizado, mas sim que a utilização desse sistema adaptado sirva como uma ferramenta de gestão, o qual possui grande aproveitamento na análise de desempenho das atividades (serviços) desenvolvidos pelo SESC, já que no sistema atual, alguns custos indiretos de fabricação são tratados separadamente das atividades.

Sugere-se que essa proposta seja analisada pelos gestores de todas as Unidades Executivas do SESC Paraná, para que sejam discutidas melhorias e inovações ao sistema para a sua implantação em outras unidades, visto que não existe uma padronização de serviços oferecidos em cada Unidade Operacional.

Contudo, a intenção desse Estudo de Caso foi a de proporcionar uma melhoria para o Sistema de Informação em uma empresa do grande porte que é o SESC, para auxiliar seus gestores nas tomadas de decisão, pois sabe-se que não há como administrar uma empresa sem estar constantemente decidindo e o administrador que não toma decisão não está administrando.

6. BIBLIOGRAFIA

BORGES, S. R.;CAMPOS, S. M.;SAQUY, P. C. **Iniciação à Administração em Odontologia**. São Paulo: Ed. EPUC, 1989.

BRINSON, James A. **Contabilidade por Atividades: uma abordagem de custeio baseado em atividades** – São Paulo: Atlas, 1996.

CATELLI, Armando. **Controladoria: Uma Abordagem da Gestão Econômica** – GECON, 2ª Edição. São Paulo: Atlas, 1997.

DRUCKER, Peter F. **Desafios Gerenciais para o Século XXI** – São Paulo: Pioneira, 1999.

FIGUEREDO, Sandra, CAGGIANO, Paulo César. **Controladoria: Teoria e Prática**, 2ª Edição, São Paulo: Atlas, 1997.

KAPLAN, Robert S. & COOPER, Robim. **Custo e Desempenho – Administre seus custos para ser mais competitivo**, São Paulo: Futura, 1998.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**, 7ª Edição – São Paulo: Atlas, 2000.

OSTRENGA, M. **Guia da Ernst & Young para gestão total dos custos**, Rio de Janeiro: Editora Record, 1997.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez; et al. **Gestão Estratégica de Custos**. São Paulo: Atlas, 1999.

SESC, **Planos e Diretrizes para 2003**. Curitiba: Sesc, 2002.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do Trabalho Científico**, 20ª Edição. São Paulo: Cortez, 1996.

ANEXO I – PROGRAMAS E ATIVIDADES

Programa 01 - EDUCAÇÃO

verba 161016

Conjunto de ações voltadas para a educação da criança, do adolescente e do adulto, visando à preparação para o exercício da cidadania.

Os lançamentos neste programa poderão ser realizados nas Verbas de Despesas Correntes ou na Receita 161016 Serviços Educacionais

Atividade 2001 - Educação Infantil

Ações voltadas para a educação pré-escolar de crianças na faixa etária de 3 a 6 anos, incentivando suas criatividade e habilitando-as ao ensino regular fundamental.

Atividade 2002 - Educação Fundamental (Não desenvolvida no DR Paraná)

Ações destinadas à educação básica fundamental de crianças e adolescentes. Compreende as modalidades de ensino voltadas para o 1º e 2º segmentos do 1º grau.

Atividade 2003 - Educação Complementar

Ações destinadas a suprir carências na formação escolar da clientela, oferecendo oportunidades para o trabalho. Compreende as realizações mais freqüentes de Supletivos de 1º e 2º graus, alfabetização de adolescentes e adultos, aperfeiçoamento profissional, complementação curricular e habilidades de estudo.

Atividade 2004 - Cursos de Valorização Social

Ações destinadas a proporcionar a valorização social da clientela, oferecendo oportunidades para o desenvolvimento de habilidades, capazes de melhorar a renda familiar e o engajamento no mercado de trabalho. Compreende as realizações mais freqüentes de cursos de corte e costura, de culinária, de apresentação pessoal e de trabalhos manuais.

Atividade 2005 - Creche (Não desenvolvida no DR Paraná)

Ações destinadas à assistência e proteção diurna de crianças de 0 a 3 anos, proporcionando orientação pedagógica, recreação e alimentação. Compreende as realizações mais freqüentes de abrigo matutino e vespertino.

Programa 02 - SAÚDE**verba 161005**

Conjunto de ações que contribuam para a promoção, proteção e recuperação da saúde da clientela.

Os lançamentos neste programa poderão ser realizados nas Verbas de Despesas Correntes ou na Receita 161005 Serviços de Saúde

Atividade 2006 - Lanches

Ações destinadas ao fornecimento de pequenas refeições. Compreende as realizações mais freqüentes de desjejuns, lanches e merendas.

Atividade 2007 - Refeições

Ações destinadas ao fornecimento das principais refeições. Compreende as realizações mais freqüentes de almoços e jantares.

Atividade 2008 - Assistência Odontológica

Ações destinadas à promoção, proteção e recuperação da saúde oral, através das modalidades de clínicas odontológicas geral e especializada, e de atendimentos de emergência. Compreende as realizações mais freqüentes de consultas odontológicas e serviços complementares.

Atividade 2009 - Educação em Saúde

Ações destinadas à realização sistemática de programas de saúde, de caráter educacional, reforçando práticas de promoção e proteção à saúde, através de trabalhos com grupos e em comunidades. Compreende as realizações mais freqüentes de palestras, visitas monitoradas a exposições, cursos, seminários, encontros, campanhas, feiras de saúde e vídeos educativos.

Programa 03 - CULTURA**verba 161019**

Conjunto de ações que visam o desenvolvimento, a difusão e a preservação do conhecimento, através do incentivo à cultura e da difusão das artes em geral.

Os lançamentos neste programa poderão ser realizados nas Verbas de Despesas Correntes ou na Receita 161019 Serviços Recreativos Culturais

Atividade 2011 - Biblioteca

Consiste em ações destinadas à utilização de livros, documentos congêneres, periódicos, assim como discos, filmes, diapositivos, videocassetes, CDs, vídeo laser, DVD, CD Rooms, propiciando a consulta, o estudo e a pesquisa, através das modalidades Biblioteca Fixa e Biblioteca Ambulante. Compreende as realizações mais freqüentes de empréstimos e consultas.

Atividade 2012 - Apresentações Artísticas

Consiste em ações destinadas à promoção de eventos de caráter artístico que contribuam para ativar a reflexão, o debate e a produção artística, como também oferecer lazer cultural de qualidade através das modalidades de cinema, música, literatura, teatro, dança, artes plásticas e artesanato. Compreende as realizações mais freqüentes de espetáculos, shows, mostras, exposições e concursos.

Atividade 2013 - Desenvolvimento Artístico e Cultural

Consiste em ações voltadas para a formação e o aprendizado de conhecimentos, informações e técnicas próprias à criação artística e científica e à qualificação dos produtores e consumidores culturais, visando uma melhor compreensão da produção nas modalidades de cinema, música, literatura, teatro, dança, artes plásticas, artesanato e ciências. Compreende as realizações mais freqüentes de oficinas, palestras, seminários e cursos.

Programa 04 - LAZER

verba 161019

Conjunto de ações lúdicas, recreativas e de entretenimento voltadas para o aproveitamento do tempo livre.

Os lançamentos neste programa poderão ser realizados nas Verbas de Despesas Correntes ou na Receita 161019 Serviços Recreativos Culturais

Atividade 2014 - Desenvolvimento Físico-Esportivo

Ações destinadas aos exercícios físico-esportivos, através das modalidades de ginástica e desportos em geral. Compreende as realizações mais freqüentes de exercícios sistemáticos de ginástica, desportos em geral com caráter de cursos, competições e treinos sistemáticos, com orientação e realizações complementares de sauna, duchas e massagens.

Atividade 2015 - Recreação

Ações voltadas para o entretenimento da clientela através de práticas lúdicas e informais. Compreende as realizações mais freqüentes de recreação esportiva, jogos de salão, banhos de

piscina, reuniões dançantes, festas de confraternização e assistência a eventos esportivos de caráter competitivo.

Atividade 2016 - Turismo Social

Ações destinadas a propiciar o descanso e o lazer da clientela, estimulando o conhecimento histórico, cultural e social dos pontos turísticos. Compreende as modalidades de turismo emissivo, turismo receptivo e hospedagem. Compreende as realizações mais frequentes de excursões, passeios, passeio local, traslado e diárias.

Programa 05 - ASSISTÊNCIA

verba 161099

Conjunto de ações voltadas para a valorização do trabalhador e de sua família e sua integração na comunidade, através de medidas de auxílio indireto com caráter educativo e social.

Os lançamentos neste programa poderão ser realizados nas Verbas de Despesas Correntes ou na Receita 161099 Outros Serviços

Atividade 2017 - Trabalho com Grupos

Consiste em operações destinadas a contribuir para a melhoria das relações e condições no trabalho, na família e na comunidade, promovendo e incentivando o desenvolvimento de grupos sociais, tais como, de pais, aposentados, empregados, crianças, jovens, adultos e idosos. Compreende as realizações mais frequentes de formação de grupos, visitas aos locais de trabalho, cursos, palestras, seminários e reuniões.

Atividade 2018 - Ação Comunitária

Consiste em operações destinadas a proporcionar e desenvolver a atuação conjunta do SESC com outras instituições, utilizando-se de métodos próprios que possibilitem a promoção dos recursos comunitários através de Unidades fixas ou móveis. Compreende as realizações mais frequentes de feiras, campanhas, convênios para prestação conjunta de serviços e formação de núcleos comunitários.

Atividade 2019 - Assistência Especializada (Não desenvolvida no DR Paraná)

Ações destinadas a prestar serviços técnicos e auxílios indiretos individualizados para a obtenção de documentos (inventário, registro de nascimento e casamento, documento de identidade, procurações, aposentadoria, pensão alimentícia), financiamento de utilidades e de serviços, bolsas de estudo.

Programa 06 - ADMINISTRAÇÃO

Conjunto de ações que visam à organização adequada e à mobilização dos recursos humanos, materiais, técnicos, financeiros e institucionais, com o propósito de assegurar a eficiência do processo decisório e garantir os meios necessários ao desenvolvimento das ações da área-fim.

Atividade 2020 - Deliberação

Ações desenvolvidas no sentido de examinar e estabelecer política, planos e programas institucionais e suas diretrizes, no âmbito dos Conselhos Nacional e Regionais e respectivas Presidências. Compreende as ações mais frequentes de reuniões ordinárias e extraordinárias e todos os demais atos específicos do nível de decisão superior

Atividade 2021 - Serviços de Pessoal (DRH)

Ações vinculadas ao quadro de pessoal, no que se refere ao seu controle operacional. Compreende as realizações mais frequentes de recrutamento e admissão de pessoal, folha de pagamento, elaboração de planos de cargos e salários, registros, rotinas trabalhistas e obrigações legais e administrativas.

Atividade 2022 - Serviços de Material e Patrimônio (DMA)

Ações voltadas para a administração de material e conservação do patrimônio. Compreende as ações mais frequentes de controle, conservação e consertos de bens, compras e almoxarifado.

Atividade 2023 - Serviços de Informática (CPD)

Ações relacionadas com o desenvolvimento e a implantação de sistemas de processamento de dados. Compreende as realizações mais frequentes de digitação, operação, programação, análise de sistemas, suporte e teleprocessamento.

Atividade 2024 - Programação e Avaliação (APL)

Ações destinadas a ordenar e sistematizar a ação global da Entidade, de acordo com sua política e diretrizes. Compreende as realizações mais frequentes de planos, programas, orçamento e apuração estatística, bem como o acompanhamento, controle e avaliação de suas execuções.

Atividade 2025 - Amortização e Encargos de Financiamento (Não desenvolvida no DR Paraná)

Ações destinadas à amortização de dívidas resultante de empréstimos obtidos.

Atividade 2026 - Serviços Financeiros

Ações destinadas a administrar e registrar contabilmente a arrecadação e sua distribuição e a execução das despesas, bem como analisar financeiramente a aplicação das receitas. Compreende as realizações mais freqüentes de tesouraria, auditoria externa, controles contábil e orçamentário, apropriação de custos, acompanhamento da arrecadação compulsória e aquisição de títulos.

Atividade 2027 - Cooperação Financeira (Não desenvolvida no DR Paraná)

Ações destinadas a auxiliar financeiramente os órgãos da Entidade ou outras instituições. Compreende as realizações mais freqüentes de Subvenções Ordinárias e Extraordinárias, concessão de Empréstimos, Fundo de Sustentação de Programas Prioritários (FUNPRI), Fundo de Investimentos Imobiliários (FUINVEST), Fundo para Programação Especial (FPE) e Fundo Nacional de Atendimento ao Comerciante (FUNAC).

Atividade 2028 -Fiscalização Financeira (Não desenvolvida no DR Paraná)

Ações destinadas à auditoria interna da administração contábil e financeira da Entidade.

Atividade 2029 - Serviços de Matrícula

Ações destinadas à habilitação e registro dos beneficiários e à informação e orientação sobre os serviços do SESC. Compreende as realizações mais freqüentes de fornecimento da carteira de matrícula, inscrição em atividades, orientações e informações sobre o uso e o funcionamento dos serviços. Esta atividade aceita lançamentos nas verbas de Despesa Corrente e Receitas 161099 - 19202299 - 131005

Programa 07 - PREVIDÊNCIA

Conjunto de ações desenvolvidas no sentido de proporcionar amparo e assistência aos servidores da Entidade e seus beneficiários, vinculados ao sistema previdenciário.

Atividade 2030 - Encargos Sociais e Trabalhistas

Ações voltadas para o cumprimento das obrigações legais referentes aos encargos decorrentes dos contratos de trabalho (vínculo empregatício). Compreende as realizações mais freqüentes de indenizações, seguro de acidentes de trabalho, recolhimento de encargos à Previdência Social, FGTS, PIS, Vale Transporte.

Esta atividade só aceita lançamentos na verba de Despesa 319013 Encargos

Atividade 2031 - Assistência a Servidores (DRH)

Ações destinadas a amparar e promover a valorização dos recursos humanos, através da concessão de benefícios aos servidores da Entidade. Compreende as realizações mais freqüentes de seguro de vida em grupo, complementação do auxílio-doença, assistência médica-odontológica, complementação da aposentadoria, auxílios especiais, assistência social, benefício alimentar e outros. Esta atividade só aceita lançamentos nas verbas de Despesa 319016 -339036 - 339039

ATIVIDADES COMUNS A TODOS OS PROGRAMAS (EXCETO PREVIDÊNCIA)**Atividade 2501 - Divulgação**

Ações destinadas a informar o público em geral, empresários, beneficiários e servidores da Entidade sobre as atividades desenvolvidas e serviços oferecidos, garantindo uma imagem institucional atualizada e aperfeiçoada. Compreende as realizações mais freqüentes de produção e distribuição de folhetos, cartazes, faixas, painéis, filipetas, publicações e publicidade em meios de comunicação e a produção de recursos audiovisuais e editoriais para suporte técnico das atividades. Esta atividade só aceita lançamentos nas verbas de Despesa corrente

Atividade 2502 - Serviços Gerais

Ações relacionadas à manutenção de instalações, ao transporte e à comunicação. Compreende as realizações mais freqüentes de secretaria, portaria, vigilância, serventia, zeladoria, limpeza, oficinas e manutenção de veículos, protocolo, arquivo, expedição, telefonia e fax. Esta atividade só aceita lançamentos nas verbas de Despesa corrente

Atividade 2503 - Pesquisas e Estudos Especializados (Não desenvolvida no DR Paraná)

Ações destinadas a subsidiar o planejamento da ação da Entidade, através da investigação de fatos específicos ou de fenômenos compreendidos no âmbito de atuação do SESC, visando ao aperfeiçoamento de métodos e técnicas dos serviços. Compreende as realizações mais freqüentes de entrevistas, aplicação de formulários e questionários, coleta e tabulação de dados, análise e diagnóstico, produção de novos conhecimentos, elaboração de anteprojetos e estudos de fundamentação, bem como elaboração de políticas e normas.

Atividade 1504 - Experimentação de Projetos-Pilotos

Ações destinadas a avaliar a viabilidade da implantação de novos métodos e técnicas, bem como da atuação em novas áreas. Compreende as realizações mais freqüentes de projetos especiais, experimentação, acompanhamento e avaliação.

Atividade 2505 - Coordenação e Supervisão

Ações destinadas a administrar decisoramente os processos de elaboração, execução, aplicação e acompanhamento de políticas, planos, programas institucionais e suas diretrizes. Compreende as realizações mais freqüentes de atos da Direção Regional, departamentos, divisões, coordenadorias, gerências e chefias. Esta atividade só aceita lançamentos nas verbas de Despesa Corrente

Atividade 2506 - Cooperação Técnica (DAO)

Ações destinadas a orientar e acompanhar a aplicação e o aperfeiçoamento de métodos e técnicas de prestação de serviços. Compreende as realizações mais freqüentes de orientação e acompanhamento técnico, direto ou indireto, e otimização de atividades.

Esta atividade só aceita lançamentos nas verbas de Despesa Corrente

Atividade 2507 - Capacitação de Recursos Humanos

Ações voltadas para o desenvolvimento e aprimoramento técnico-funcional e profissional dos recursos humanos. Compreende as realizações mais freqüentes de bolsas de estudo, estágios, avaliação de desempenho, cursos, treinamentos, seminários, encontros, congressos, conferências e convenções. Esta atividade só aceita lançamentos nas verbas de Despesa 339036 - 339039

Atividade 1508 - Implantação e Ampliação de Unidades Operacionais

Ações voltadas para a implantação, expansão, restauração, modernização, ampliação e reforma das unidades físicas das áreas-meio e fim. Compreende as realizações mais freqüentes de estudos e projetos de obras, reforma e ampliação de edificações, aquisição de imóveis, aquisição e modernização de equipamentos. Esta atividade só aceita lançamentos nas verbas de Despesa de Capital

ANEXO II – PLANILHAS DE EXECUÇÃO DO SISTEMA ABC

As seguintes planilhas demonstram detalhadamente a forma de como os Custos foram apropriados às Atividades ABC. As planilhas estão separadas por Verba Orçamentária e apresentam a relação Centro de Custo X Atividade ABC.

ATIVIDADE ABC	Despesas com Pessoal				
	Coord. e Supevisão	Divulgação	Serviços de Matrícula	Serviços Gerais	Vigilância e Limpeza
Apresentações Artísticas	28.125,56	14.780,74	63.355,59	127.768,75	1.317,07
Assistência Odontológica	15.341,21	1.705,47	1.139,97	2.298,98	109,76
Biblioteca	7.670,61	2.842,45	21.779,76	43.923,08	439,02
CVS	5.113,74	4.547,92	133,92	270,07	658,54
DAC	7.670,61	7.390,37	4.147,59	8.364,41	878,05
DFE	7.670,61	10.232,82	18.807,75	37.929,46	878,05
Educação Complementar	12.784,34	3.979,43	563,01	1.135,43	4.829,27
Lanches	20.454,95	2.842,45	18.132,76	36.568,20	1.756,10
Recreação	5.113,74	2.842,45	31.322,29	63.167,43	219,51
Refeições	40.909,90	2.842,45	29.785,31	60.067,81	1.536,59
Trabalho com Grupos	5.113,74	2.842,45	2.413,05	4.866,38	878,05
Total	155.969,00	56.849,00	191.581,00	386.360,00	13.500,00

ATIVIDADE ABC	Despesas Variáveis		
	Divulgação	Serviços de Matrícula	Serviços Gerais
Apresentações Artísticas	873,60	392,21	3.295,08
Assistência Odontológica	100,80	7,06	59,29
Biblioteca	168,00	134,83	1.132,75
CVS	268,80	0,83	6,96
DAC	436,80	25,68	215,71
DFE	604,80	116,43	978,18
Educação Complementar	235,20	3,49	29,28
Lanches	168,00	112,25	943,07
Recreação	168,00	193,90	1.629,05
Refeições	168,00	184,39	1.549,11
Trabalho com Grupos	168,00	14,94	125,50
Total	3.360,00	1.186,00	9.964,00

ATIVIDADE ABC	Despesas com Material				
	Coord. e Supevisão	Divulgação	Serviços de Matrícula	Serviços Gerais	Vigilância e Limpeza
Apresentações Artísticas	550,18	8.052,98	3.284,50	24.678,06	3.596,10
Assistência Odontológica	300,10	929,19	59,10	444,04	299,67
Biblioteca	150,05	1.548,65	1.129,11	8.483,58	1.198,70
CVS	100,03	2.477,84	6,94	52,16	1.798,05
DAC	150,05	4.026,49	215,02	1.615,56	2.397,40
DFE	150,05	5.575,14	975,04	7.325,93	2.397,40
Educação Complementar	250,08	2.168,11	29,19	219,30	13.185,69
Lanches	400,13	1.548,65	940,04	7.063,01	4.794,80
Recreação	100,03	1.548,65	1.623,82	12.200,55	599,35
Refeições	800,26	1.548,65	1.544,14	11.601,87	4.195,45
Trabalho com Grupos	100,03	1.548,65	125,10	939,92	2.397,40
Total	3.051,00	30.973,00	9.932,00	74.624,00	36.860,00

ATIVIDADE ABC	Serviços de Pessoas Físicas		
	Coord. e Supevisão	Divulgação	Estagiários
Apresentações Artísticas	3,25	5.865,60	6.489,46
Assistência Odontológica	1,77	676,80	3.539,70
Biblioteca	0,89	1.128,00	1.769,85
CVS	0,59	1.804,80	1.179,90
DAC	0,89	2.932,80	1.769,85
DFE	0,89	4.060,80	1.769,85
Educação Complementar	1,48	1.579,20	2.949,75
Lanches	2,36	1.128,00	4.719,61
Recreação	0,59	1.128,00	1.179,90
Refeições	4,72	1.128,00	9.439,21
Trabalho com Grupos	0,59	1.128,00	1.179,90
Total	18,00	22.560,00	35.987,00

ATIVIDADE ABC	Serviços PJ							
	Água	Luz	Serviços Financ.	Coord. e Supevisão	Divulgação	Serviços de Matrícula	Serviços Gerais	Vigilância e Limpeza
Apr. Artísticas	4.423,90	10.791,41	623,26	1.695,62	21.445,06	7.063,06	19.290,32	1.366,15
Ass. Odontológ	368,66	899,28	480,45	924,89	2.474,43	127,09	347,10	113,85
Biblioteca	1.474,63	3.597,14	22,76	462,44	4.124,05	2.428,07	6.631,43	455,38
CVS	2.211,95	5.395,71	1,62	308,30	6.598,48	14,93	40,77	683,07
DAC	2.949,27	7.194,28	76,46	462,44	10.722,53	462,39	1.262,85	910,76
DFE	2.949,27	7.194,28	581,00	462,44	14.846,58	2.096,74	5.726,53	910,76
Ed. Compleme	16.220,98	39.568,52	280,16	770,74	5.773,67	62,77	171,42	5.009,20
Lanches	5.898,54	14.388,55	1.201,54	1.233,18	4.124,05	2.021,49	5.521,01	1.821,53
Recreação	737,32	1.798,57	48,09	308,30	4.124,05	3.491,90	9.536,92	227,69
Refeições	5.161,22	12.589,98	3.014,13	2.466,36	4.124,05	3.320,55	9.068,94	1.593,84
Trab com Grup	2.949,27	7.194,28	2,52	308,30	4.124,05	269,01	734,72	910,76
Total	45.345,00	110.612,00	6.332,00	9.403,00	82.481,00	21.358,00	58.332,00	14.003,00